

УДК 35.072.6:336.131
ББК 65.261.8
Х 65

Рецензенти:

С. В. Майстро – професор кафедри економічної політики Харківського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України, доктор наук з державного управління;

Г. М. Коломієць – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри міжнародної економіки Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна;

О. С. Марченко – доктор економічних наук, професор кафедри економічної теорії Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого».

*Затверджено до друку рішенням Вченої ради
Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна
(протокол № 8 від 29.06.2012 р.)*

Хмельков А. В.
Х 65 Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні :
монографія / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. – 292 с.

ISBN 978-966-623-894-1

У монографії визначено, що у побудові державного фінансового контролю повною мірою реалізуються контрольна функція державних фінансів та виконання державою своїх владних повноважень. Удосконалення системи управління державними фінансовими ресурсами шляхом державного фінансового контролю є нагальною потребою суспільства та важливим науково-практичним завданням фінансової думки і реальної практики.

Монографія буде корисною спеціалістам у сфері державного фінансового контролю, науковцям, студентам і слухачам вищих навчальних закладів економічного профілю та з питань державного управління, а також усім, хто цікавиться проблемами теорії та методології державного фінансового контролю.

УДК 35.072.6:336.131
ББК 65.261.8

ISBN 978-966-623-894-1

© Харківський національний університет
імені В. Н. Каразіна, 2012
© Хмельков А. В., 2012

ЗМІСТ

ВСТУП..... 5

**РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ
ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ
СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ..... 8**

- 1.1. Теоретико-законодавче підґрунтя
функціонування системи державного
фінансового контролю..... 8
- 1.2. Методологічні підходи
до побудови цілісної системи
державного фінансового контролю..... 26
- 1.3. Вплив механізмів державного
управління на систему державного
фінансового контролю..... 63

**РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ
СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ..... 90**

- 2.1. Аналіз напрямів
застосування державного фінансового
контролю в Україні..... 90
- 2.2. Результативність виконання
повноважень суб'єктами системи
державного фінансового контролю
в Україні..... 112
- 2.3. Особливості здійснення
внутрішньої контрольно-ревізійної
роботи в Україні..... 145

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	171
3.1. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю.....	171
3.2. Вдосконалення механізмів формування системи державного фінансового контролю.....	187
3.3. Обґрунтування концептуальної моделі цілісної системи державного фінансового контролю	203
ВИСНОВКИ.....	220
ДОДАТКИ.....	224
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	259

ВСТУП

Нагальним та важливим науково-практичним завданням державного управління як науки є теоретико-методологічне обґрунтування застосування формотворчих механізмів державного управління фінансовими ресурсами шляхом формування ефективної системи, що реалізує певні функції держави та її інститутів. З огляду на це, актуалізуються питання удосконалення механізмів державного фінансового контролю та уточнення теоретико-методологічних засад державного управління. Важливим є визначення оптимальних шляхів розвитку системи державного фінансового контролю в Україні на основі результатів виконання суб'єктами контролю делегованих повноважень.

Аналіз чинних законодавчих та нормативно-правових актів дозволяє говорити про відсутність в Україні цілісної системи державного фінансового контролю, що спричиняє уповільнення процесів соціально-економічного розвитку.

На сучасному етапі серед вітчизняних та зарубіжних вчених, які займаються дослідженням і вдосконаленням теоретичної й методологічної основи системи державного фінансового контролю, а також питаннями обґрунтування засад державного управління розвитку окремих сфер суспільства, визначення функцій державного управління та його механізмів, найбільш відомими є такі вчені, як І. Алфьорова [1], М. Артус [6], О. Амосов [40], Г. Атаманчук [7], В. Бабенко [266], О. Байбекова [118], В. Бакуменко [8-10, 39], О. Барановський [11], С. Бардаш [12], М. Бариніна [13-15, 18], І. Басанцов [16], Н. Белов [17, 78, 121, 134, 222], В. Белік [18], С. Бельчик [19], Б. Болдирев [250], С. Букин [246], В. Бурцев [20], Ф. Бутинець [20, 21], О. Василик [26, 27], І. Ващенко [28], П. Германчук [42], О. Гетманець [31], В. Глущенко [29], А. Глущенко [29, 32], Н. Голощапов [33], Д. Гуцаленко [35], Г. Давидов [36], В. Дереконь [38], В. Дерій [35], А. Дегтяр [44], Л. Дікань [45], Г. Дмитренко [46], Н. Дорош [47], Н. Дубенко [48], Я. Дьяченко [49], В. Дзюндзюк [124, 125], Н. Евсеев [78, 121, 134, 222], С. Єрмішова [50], К. Жадько [132], В. Жуков [34], А. Іванюженко [78], І. Іванова [80], Л. Іващенко [81], Є. Калюга [87], В. Калюжний [88], В. Кириленко [89], В. Князєв [39], С. Клімова [91], В. Корженко [96],

О. Коротич [97, 124], М. Коцупатрий [35], А. Кузнецов [99], О. Кузьменко [100], В. Лавров [250], М. Латинін [101–103], Т. Лозинська [105], А. Мазур [106], П. Майданевич [107], С. Майстро [108], О. Макух [109], А. Мамишев [110, 111], О. Машков [120], Н. Мельтюхова [113, 124, 125], І. Микитюк [114], Н. Миронова [124], А. Монаєнко [116, 117], Г. Мостовий [40], Н. Нижник [120], О. Оболенський [119], Г. Одінцова [40, 124, 125], М. Орлатий [119], В. Павлюк [129], К. Павлюк [26, 130], В. Плєскач [132], О. Радченко [207], В. Рибачук [213], О. Романенко [217], Н. Рубан [42], С. Рябухін [218], Т. Савостенко [219], О. Семенова [220], М. Сивульський [118], Н. Сичев [250], А. Соколов [33], Н. Столяров [34], Н. Стоянова [266], С. Степашин [34], І. Стефанюк [42, 118, 225–233], І. Стрельцов [236], Ю. Сурмін [119, 237, 238], О. Сушинський [239], П. Тарасович [246], І. Туболец [247], С. Устинюк [221, 246], О. Федорчак [248], В. Федосов [252, 265], О. Філозоф [251], Ю. Футоранська [253], І. Чугунов [265], Н. Хижа [6], С. Шохин [34], М. Шутов [266], С. Юрій [252].

Дослідження формування системи державного фінансового контролю та механізмів його здійснення є нагальним як у теоретичному, так і в практичному планах, що обумовлює актуальність теми монографії. Об'єктом дослідження є система державного фінансового контролю, а предметом, у свою чергу, – механізми формування системи державного фінансового контролю в Україні.

Метою є удосконалення механізмів формування системи державного фінансового контролю в Україні. Її досягнення здійснювалося шляхом розв'язання таких завдань: з'ясувати теоретико-законодавче підґрунтя функціонування системи державного фінансового контролю; виокремити методологічні підходи до розбудови системи державного фінансового контролю; розкрити вплив суб'єктів управління на розвиток системи державного фінансового контролю; здійснити оцінку функціонування системи державного фінансового контролю в Україні; визначити напрями вдосконалення механізмів формування системи державного фінансового контролю в Україні; обґрунтувати концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю в Україні.

Методологічною та теоретичною основою цього дослідження слугують фундаментальні положення теорії фінансів та теорії державного управління, а також наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань розбудови системи державного фінансового контролю. У роботі застосовано системний підхід, який полягає у дослідженні механізму регулювання державного фінансового контролю як єдиного комплексу його складових. Застосовувались методи: порівняльного аналізу (при дослідженні методологічних підходів, концепцій, визначенні особливостей функціонування системи державного фінансового контролю та відповідного досвіду зарубіжних країн й міжнародних організацій); індукції та дедукції (при формуванні логічного ланцюга понять, за допомогою якого встановлено взаємозв'язок контрольної функції держави й фінансів); логіко-семантичний (для поглиблення понятійного апарату державного фінансового контролю та формотворчих механізмів державного управління); історичний – для дослідження становлення державного фінансового контролю в Україні, з'ясування закономірностей його виникнення і розвитку; аналізу та синтезу – для характеристики фінансового, організаційного та нормативно-правового механізмів державного управління та їх застосування в моделі цілісної системи державного фінансового контролю; системно-аналітичний – для аналізу законодавчих та нормативних актів, оцінки предмета контролю та визначення результатів реалізації суб'єктами державного фінансового контролю своїх повноважень; абстрактно-логічний – для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

Інформаційними джерелами дослідження стали закони України; укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; нормативно-правові документи Рахункової палати України; Державної контрольно-ревізійної служби України; офіційні матеріали державних органів України; міжнародних організацій з питань фінансового контролю: Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI та її регіональної організації EUROSAI, а також Вищих органів фінансового контролю Співдружності незалежних держав; монографії і статті вітчизняних та зарубіжних фахівців; особисті дослідження автора.

РОЗДІЛ 1

Теоретико-правові засади функціонування системи державного фінансового контролю

1.1. Теоретико-законодавче підґрунтя функціонування системи державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль є невід’ємною складовою частиною системи управління державними фінансами. Сутність фінансів розкривається у їх функціях. Контрольна функція, як і розподільча, є сутнісною функцією державних фінансів, що є одним з найважливіших елементів механізму державотворення.

Теоретичні основи функціонування державного фінансового контролю природно обумовлені самою сутністю категорії фінансів як реалізації однієї з їх функцій на практиці, тобто виконання фінансами своєї контрольної функції передбачає розбудову системи державного фінансового контролю. Таким чином, система державного фінансового контролю, якісна ознака якої – цілісність, є системою у складі загальної фінансової системи.

Конкретність предмета дослідження роботи вимагає досягнення такого теоретичного відтворення, що дасть змогу утримувати його складність та сутність. Застосування загальної форми наукового пошуку сходження від абстрактного до конкретного спрямовано на систематичне розгортання предмета дослідження у поняттях, що є засобом об’єднання понять у цілісну систему, яка відображає об’єктивну роздільність об’єкта та єдність всіх його боків. Дослідження дає змогу оглянути соціально-економічну сутність державних фінансів та принципи фінансової діяльності держави.

Взаємозв’язок категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю» виявляється за допомогою методу індукції та дедукції при побудові логічного ланцюга фінанси – фінансова система – державні фінанси – бюджетна система – фінансова безпека держави – система державного фінансового контролю.

Наочне відображення логічного ланцюга взаємозв’язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю» наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Схема логічного ланцюга взаємозв’язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю»

Відправною точкою нашого дослідження стає розгляд теоретичної основи фінансів та державних фінансів зокрема, їхньої сутності, функцій, спираючись на наукові праці таких науковців, як О. Барановський [11], Б. Болдирев [250], О. Василик [26, 27], В. Глущенко [29], А. Глущенко [29, 32], В. Лавров [250], К. Павлюк [26, 130], О. Романенко [217], Н. Сичев [250], В. Федосов [252, 265], І. Чугунов [265], С. Юрій [252].

Вихідною ланкою дослідження є розгляд сутності фінансів та розкриття структури категорії «фінанси». Найбільш вагомий науковий внесок у даному напрямку ми знаходимо у роботі С. Юрія та В. Федосова [252], які сформулювали концептуальні підходи до трактування фінансів, використовуючи категорії «сутність» і «явище», «зміст» та «форма», що дає можливість зрозуміти особливості фінансів, їх призначення та роль у суспільно-економічному розвитку держави.

Наведемо визначення сутності фінансів, які пропонують згадані вище науковці:

- за сутністю фінанси є об'єктивною економічною категорією. Вони відображають сукупність економічних відносин, пов'язану із розподілом та перерозподілом ВВП, а в окремих випадках й національного багатства країни з метою формування фінансових ресурсів та створення фондів грошових коштів і їхнього використання для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства;

- протилежною категорією сутності фінансів є їхнє явище. За явищем фінанси як об'єктивна економічна категорія за умови прийняття законодавчих та нормативних актів набувають матеріального вираження у русі розподіленої вартості як за допомогою конкретних видів доходів, надходжень, нагромаджень, відрахувань, видатків, витрат тощо, так і за допомогою руху фінансових ресурсів взагалі. Зважаючи на неперервність відтворювальних та розподільних процесів, рух фінансових ресурсів, який називають грошовими потоками, в усіх суб'єктів розподілу теж є неперервним.

Отже, фінанси як явище відображають грошові потоки суб'єктів розподільних відносин, які характеризуються обсягами (наповненістю), спрямованістю і часом. У фінансовій теорії та практиці розрізняють вхідні, внутрішні та вихідні потоки. Множинність грошових потоків, розмежованих за часовими інтервалами, різноспрямованих і відмінних за видами грошових фондів (фінансових ресурсів) та обсягами, забезпечує належний рівень соціально-економічного розвитку країни та суб'єктів господарювання, реалізацію визначених цілей і завдань;

- за змістом фінанси відображають кінцеву мету розподільних і перерозподільних процесів – формування і використання фондів грошових коштів. Отже, грошові фонди

є матеріальним змістом фінансів. Саме ці фонди є тією специфічною ознакою, яка відрізняє фінанси від усіх інших економічних категорій;

- протилежною категорією змісту є форма фінансів. В економічній науці розрізняють такі форми фінансів, як доходи, надходження, нагромадження, відрахування, видатки, витрати, тобто елементи, які характеризують рух фондів грошових коштів. Ці форми є матеріальним вираженням фінансових відносин [252, С. 19–21].

Суттєвий внесок у розкриття категорії фінансів був зроблений, зокрема, О. Романенко, на думку якої фінанси є системою взаємовідносин, що «виникають з приводу розподілу й перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту, а за певних умов і національного багатства, з метою формування фінансових ресурсів у суб'єктів господарювання і держави та використання їх на розширене відтворення й задоволення інших суспільних інтересів та потреб» [217, С. 8].

У свою чергу, О. Василик підкреслює фондоутворюючу роль фінансів та наголошує на їхньому державному значенні: «...відображає створення, розподіл і використання фондів фінансових ресурсів для задоволення потреб господарської діяльності, надання різноманітних населенню з боку держави, забезпечення державою її функцій» [там само].

Наступною ланкою дослідження є вивчення фінансової системи.

Фінансова система відображає ефективність організації фінансів та реалізацію фінансових відносин у державі.

У загальному вигляді визначення фінансової системи дав О. Василик: «Фінансова система – це сукупність різноманітних видів фондів фінансових ресурсів, сконцентрованих у розпорядженні держави, не фінансового сектора економіки (господарських суб'єктів), окремих фінансових інститутів і населення (домогосподарств) для виконання покладених на них функцій, а також для задоволення економічних та соціальних потреб» [27, С. 20].

Подальше дослідження категорії «фінансова система» вимагає її певної структуризації.

Сучасна фінансова думка пропонує класифікацію фінансової системи за організаційно-інституційною структурою та внутрішньою побудовою.

С. Юрій та В. Федосов запропонували наступні визначення класифікації: «За організаційно-інституційною структурою фінансова система – сукупність фінансових органів та інституцій, які здійснюють управління грошовими потоками та фондами грошових коштів. При цьому у фінансовій системі держави виділяють систему органів управління фінансами (Міністерство фінансів, Державна податкова служба, Рахункова палата Верховної Ради України, Державне казначейство, Контрольно-ревізійна служба), а також фінансових інститутів, задіяних у розподільних процесах (Національний банк України, банківські та небанківські фінансові установи, фондові і валютні біржі, страхові компанії, інвестиційні фонди тощо)» [252, С. 30].

«За внутрішньою побудовою фінансова система – сукупність відокремлених, але взаємопов'язаних сфер (узагальнена за певною ознакою складова) та ланок (відособлена складова) фінансових відносин, які мають певні особливості в мобілізації та використанні фінансових ресурсів, а також відповідний апарат управління та нормативно-правове забезпечення» [Там само].

Слід відзначити, що виокремлення у фінансовій системі держави системи органів управління фінансами, зокрема контролюючих органів у їх складі, а саме Державної податкової служби України, Рахункової палати України, Державної казначейської служби України, Державної фінансової інспекції України є аргументом на користь включення фінансової системи ланкою логічного ланцюга з дослідження теоретичних основ функціонування державного фінансового контролю. Додатково акцентуємо увагу на тому, що наведені центральні органи виконавчої влади, зокрема й органи управління фінансами відповідно до Указу Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010, зазнали змін стосовно назви, повноважень та підпорядкованості [195].

При детальному розгляді обох запропонованих класифікацій фінансової системи ми знаходимо у її складі державні фінанси й таким чином маємо можливість перейти до наступної ланки запропонованого логічного ланцюга.

Наступним етапом у нашій роботі є дослідження державних фінансів.

Державне управління тісно пов'язане з формуванням, розподілом і вторинним перерозподілом державних фінансів, а як функція управління – з аналізом, плануванням та контролем за їх використанням.

Держава за допомогою державних фінансів має змогу розподіляти і перерозподіляти певну частину валового внутрішнього продукту країни, який є головним об'єктом фінансових відносин у сфері державних фінансів. Суб'єктами цих відносин є держава в особі органів влади, фізичні та юридичні особи.

Сутнісне визначення державних фінансів є у О. Василика: «Державні фінанси – сфера грошових відносин, що виникла у зв'язку з розподілом і перерозподілом вартості валового внутрішнього продукту і частини національного багатства, пов'язана з формуваннями фінансових ресурсів у підпорядкуванні держави й підприємств і використанням державних коштів на витрати з розширення виробництва, задоволення соціально-культурних потреб населення, оборони країни й державного управління. Державні фінанси функціонують на загальнодержавному, регіональному й місцевому рівнях і включають бюджет, позабюджетні фонди, державний кредит, фінанси державних і муніципальних підприємств» [27, С. 382].

О. Романенко подає таке визначення державних фінансів: «Державні фінанси – це складова фінансової системи держави, її центральна сфера, через яку здійснюється вплив держави на економічний і соціальний розвиток» [217, С. 90].

За визначенням А. Глущенко, «...державні фінанси – це сукупність розподільно-перерозподільних відносин, що виникають у процесі формування і використання фінансових ресурсів держави, призначених для забезпечення виконання державою покладених на неї функцій» [32, С. 73].

До структури державних фінансів України належать наступні елементи:

- бюджети всіх рівнів;

- централізовані та децентралізовані фонди цільового призначення;

- фінанси підприємств і організацій державної та комунальної власності;

- державний кредит.

Науковці О. Васирик та К. Павлюк підкреслюють роль державних фінансів: «Роль державних фінансів в економіці країни визначається тим, яку величину фінансових ресурсів держава мобілізує у своє розпорядження та на які цілі і як ефективно їх використовує» [26, С. 25].

Фінансові ресурси держави є практичним втіленням відносин державних фінансів.

О. Романенко наводить наступне визначення фінансових ресурсів держави: «Фінансові ресурси – це першооснова фінансового господарства держави. Фінансові ресурси держави охоплюють ресурси всіх секторів економіки: державного, підприємницького, а також приватного сектору. До складу фінансових ресурсів держави включають:

- фінансові ресурси, що перебувають у розпорядженні органів

державного управління, а саме: ресурси державного бюджету, ресурси місцевих бюджетів; ресурси єдиного соціального фонду, фінансові ресурси державних фінансових інституцій;

- фінансові ресурси, що перебувають у розпорядженні господарських

підприємств, установ і організацій різних форм власності та видів діяльності;

- фінансові ресурси, що перебувають у розпорядженні господарських

підприємств, установ і організацій різних форм власності та видів діяльності» [217, С. 95].

Щодо наведеного вище визначення можна дійти висновку, що реалізація державою своїх функцій можлива лише за умов відповідного використання фінансових ресурсів, їх формування й перерозподілу, це неможливо без розбудови цілісної системи державного фінансового контролю. Зазначена думка знаходить своє підтвердження у Л. Дробозиної, яка наголошує, що формування, розподіл і використання фінансових ресурсів відбувається «...з метою виконання функцій і завдань держави і забезпечення умов розширеного відтворення» [217, С. 8].

Заслуговує на увагу науковий погляд на поняття «фінансові ресурси» О. Васирика та К. Павлюк, який змістовно розкриває та істотно доповнює зазначене поняття: «Фінансові ресурси – це грошові фонди, які створюються в процесі розподілу, перерозподілу і використання валового національного продукту, створюваного за певний період у державі. Фінансові ресурси в державі включають ресурси всіх секторів економіки. В кожному секторі фінансові ресурси розподіляються за рівнями управління. Проте не всі ресурси в державі є фінансовими ресурсами, яким розпоряджається держава. У розпорядженні держави знаходяться ресурси бюджетної системи і різних видів централізованих і децентралізованих фондів, а також державних фінансових інститутів (Національний банк, державні страхові органи, державні кредитні установи)» [26, С. 25].

Таким чином, незважаючи на весь перелік структури державних фінансових ресурсів, необхідно зауважити, що держава може користуватися тільки ресурсами, що зосереджені у бюджетній системі, централізованих та децентралізованих державних фондах та державних фінансових інституціях, що логічно підводить до необхідності дослідження бюджетної системи.

Тому наступною ланкою дослідження визначаємо розкриття принципів функціонування бюджетної системи України.

Бюджетні відносини держави відбуваються в межах бюджетної системи країни шляхом здійснення бюджетного процесу.

С. Юрій та В. Федосов дають таке визначення: «Бюджетна система – сукупність самостійних, відокремлених та взаємопов'язаних між собою ланок, у яких функціонують бюджетні відносини» [252, С. 152], а також визначають принципи її побудови: єдності, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтованості, ефективності, субсидіарності, цільового використання бюджетних коштів, справедливості та неупередженості, публічності та прозорості, відповідальності учасників бюджетного процесу [252, С. 154–156].

Важливе місце у бюджетних відносинах посідає бюджетний процес. К. Павлюк трактує його наступним чином: «Широке розуміння бюджетного процесу полягає в тому, що

уся діяльність органів законодавчої, виконавчої, судової влади у бюджетній сфері має бути підпорядкована суворим регламентним нормам, які забезпечують законність, доцільність і результативність цієї діяльності» [130, С. 58].

Враховуючи вищенаведене, маємо зазначити, що бюджетний процес – це складне суспільне явище, у якому в межах бюджетної системи у тісному взаємозв'язку знаходяться економічні інтереси держави та функції державного управління.

Дослідження питання функціонування бюджетної системи, з погляду науки державного управління, потрібно доповнити, окрім теоретичної основи, практичним функціонуванням, впровадженням чинним законодавством.

З 01 січня 2011 року набув чинності Бюджетний Кодекс України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI (далі – «новий Кодекс»), із внесеними змінами та втратою чинності Бюджетного Кодексу України від 21 червня 2001 р. № 2542-III (далі – «попередній Кодекс») [24, 25].

Відповідно до нового Кодексу, визначено правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу й міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства, зокрема регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Згідно зі ст. 2. нового Кодексу терміни «бюджетна система України» та «бюджетний процес» вживаються в такому значенні: «Бюджетна система України – сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного та адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права»; бюджетний процес – регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства [25].

Структура бюджетної системи України визначена у ст. 5 нового Кодексу, а саме:

- бюджетна система України складається з державного бюджету та місцевих бюджетів;

- місцевими бюджетами є бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування;

- бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах) [25].

Принципи, на яких ґрунтується бюджетна система України, зазначені у ст. 7 нового Кодексу:

- принцип єдності бюджетної системи України – єдність бюджетної системи України забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності;

- принцип збалансованості – повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період;

- принцип самостійності – Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування. Органи влади Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування коштами відповідних місцевих бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом відповідних органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети;

- принцип повноти – до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів

державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування;

- принцип обґрунтованості – бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та розрахунках надходжень бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил;

- принцип ефективності та результативності – при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням (далі – гарантовані послуги), при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

- принцип субсидіарності – розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання гарантованих послуг до їх безпосереднього споживача;

- принцип цільового використання бюджетних коштів – бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями;

- принцип справедливості та неупередженості – бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

- принцип публічності та прозорості – інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету й місцевих бюджетів [25].

Також вищенаведеним законодавчим актом поняття «управління бюджетними коштами» витлумачено наступним чином: управління бюджетними коштами – сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних із формуванням та використанням бюджетних

коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів [25].

На підставі вищезазначеного вважаємо, що бюджет держави є важливою складовою інституту держави. У ньому відображається фінансовий потенціал державного управління щодо досягнення визначених цілей. Тому від дослідження бюджетних відносин маємо перейти до дослідження фінансової безпеки та її складових, тобто перейти до передостанньої ланки дослідження – вивчення фінансової безпеки держави.

Фінансова безпека держави належить до складу економічної безпеки, має теоретичні та нормативно-правові визначення. Структура фінансової безпеки держави складається з двох найвагоміших елементів – бюджетної безпеки та боргової безпеки держави.

Один із науковців – дослідників питання бюджетної та боргової безпеки держави, О. Барановський, запропонував наступне визначення: «Бюджетна безпека держави – стан забезпечення платоспроможності (рівень бюджетного потенціалу) держави щодо виконання нею своїх функцій з урахуванням балансу доходів і видатків державного й місцевого бюджетів та доцільності, законності й ефективності використання бюджетних коштів на всіх рівнях» [11, С. 206] та класифікував фактори, стосовно яких зумовлюється бюджетна безпека держави: величина її бюджету; розмір його дефіциту або бездефіцитність (профіцит); діюча в країні бюджетна система; чинна правова база, професіоналізм і ретельність розробки і процедури розгляду та затвердження бюджету; вплив масштабу бюджетного фінансування, розвитку певної бюджетної класифікації; за наявності чи відсутності бюджетних резервів; досконалість системи бюджетного обліку; своєчасність прийняття бюджету; характер касового виконання бюджету; стан бюджетних розрахунків; бюджетну безпеку підривають чисельні податкові пільги; рівень девальвації національної валюти; наявність чи відсутність жорстких бюджетних обмежень; бюджетна безпека залежить від бюджетної дисципліни [11, С. 207–216].

Також встановлено, що бюджетна безпека перебуває під впливом численних загроз нормативно-правового, макроекономічного, організаційно-методологічного, обліково-статистичного, інформаційного характеру, серед яких можна виділити, зокрема, недосконалість нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу та прорахунки у бюджетному плануванні; недостатнє або несвоєчасне наповнення джерел покриття бюджетного дефіциту; непрозорість видатків державного та місцевих бюджетів, що призводить до викривлень у розподілі державних коштів; порушення пріоритетності фінансування видатків і нагромадження бюджетної заборгованості; неефективність та непрозорість механізмів надання та погашення бюджетних позичок; незаконне та неефективне використання бюджетних коштів; неефективність системи контролю за бюджетними надходженнями та витратами бюджетних коштів тощо [11, С. 216–218].

Розглянемо наступний елемент, що належить до структури фінансової безпеки держави, – боргову безпеку держави.

За визначенням О. Барановського: «Боргова безпека держави – рівень внутрішньої і зовнішньої державної заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень й оптимального співвідношення між ними, достатній для вирішення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує втратою суверенітету та руйнуванням вітчизняної фінансової системи» [11, С. 275].

Державний борг країни виникає за результатами зовнішніх та внутрішніх кредитних операцій. Загальний показник державного боргу здійснює вагомий вплив на фінансові умови країни.

Досліджуючи питання державного боргу в речищі фінансової безпеки держави, особливу увагу потрібно приділити формуванню, використанню, погашенню, управлінню та безпечно граничному розміру зовнішнього боргу. На це є низка причин, зокрема, по-перше, через те, що зовнішні запозичення, як правило, враховуються й закладаються до показників бюджету ще на стадії формування бюджету на відповідний рік, тому ненадходження очікуваної та врахованої позики призведе до загрози бюджетної безпеки, валютної безпеки, інфляційної

безпеки тощо. По-друге, розмір коштів, які потрібно закладати до видаткової частини бюджету, потрібних на обслуговування зовнішнього боргу, що призводить, як правило, до зростання дефіциту бюджету. По третє, потрапляння держави до «боргової ями», як наслідок – неспроможність держави виконувати свої фінансові зобов'язання, що може призвести до катастрофічних подій, як-то, економічний дефолт, та й взагалі втрата суверенітету.

На думку О. Барановського, «... виникає потреба у пошуку так званої «золотої середини», коли б існуючі потреби держави задовольнялися без шкоди для її подальшого поступального соціально-економічного розвитку. Таким чином, якщо зовнішні державні запозичення знаходяться у рамках загальноприйнятих у світі безпечних меж, вони (за інших рівних умов) не становлять загрози борговій, а відтак, і фінансовій безпеці держави в цілому, а в разі ж, коли загальний обсяг зовнішнього державного боргу, темпи його зростання, вартість його обслуговування й погашення суперечать таким макроекономічним показникам, як темпи інфляції, офіційний валютний курс, рівень зайнятості, відбувається розбалансування всієї економічної системи з неминучим падінням рівня боргової (фінансової) безпеки» [11, С. 272].

Для повноти дослідження фінансової безпеки держави потрібно також розглянути і нормативно-правову сторону зазначеного питання.

Згідно зі ст. 2 нового Бюджетного кодексу України «державний борг» – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення [25].

Статтею 7 Закону України «Про основи національної безпеки України» від 19 червня 2003 року № 964-IV визначені загрози національним інтересам і національній безпеці України в економічній сфері, зокрема:

- істотне скорочення внутрішнього валового продукту, зниження інвестиційної та інноваційної активності і науково-технічного та технологічного потенціалу, скорочення досліджень на стратегічно важливих напрямках інноваційного розвитку;

- ослаблення системи державного регулювання і контролю у сфері економіки;

- нестабільність у правовому регулюванні відносин у сфері економіки, в тому числі фінансової (фіскальної) політики держави;

- відсутність ефективної програми запобігання фінансовим кризам;

- зростання кредитних ризиків;

- велика боргова залежність держави, критичні обсяги державних зовнішнього і внутрішнього боргів [196].

Статтею 8 вказаного Закону визначено основні напрями державної політики з питань національної безпеки в економічній сфері:

- забезпечення збалансованого розвитку бюджетної сфери, внутрішньої і зовнішньої захищеності національної валюти, її стабільності, захисту інтересів вкладників, фінансового ринку;

- здійснення виваженої політики внутрішніх та зовнішніх запозичень [196].

Розкриття основних термінів, на яких ґрунтується загаданий закон, знаходимо у чинному Бюджетному Кодексі України, де тлумачаться наступним чином такі категорії, як гарантований державою борг, державний борг та дефіцит бюджету, а саме:

- гарантований державою борг – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо отриманих та непогашених на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями;

- державний борг – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення;

- дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету) [25].

О. Барановський зазначав конкретні напрями забезпечення належного стану та підвищення рівня боргової безпеки держави, серед них виділяв заходи нормативно-правового, організаційно-методологічного, інформаційного характеру, враховував значущість ефективного контролю за формуванням

зовнішнього боргу України для забезпечення боргової (і фінансової безпеки в цілому) безпеки держави, необхідність вдосконалення цієї діяльності з причин відсутності єдиного контролюючого органу, а також пропонував здійснити концентрацію даних контролюючих функцій [11, С. 343, 351].

Таким чином, ми підійшли до необхідності дослідження останньої ланки логічного ланцюга дослідження – системи державного фінансового контролю як системи, яка, зокрема, безпосередньо гарантує фінансову безпеку державі.

Доцільно розглянути теоретичні висновки стосовно необхідності і суті фінансового контролю, зроблені О. Василюком та К. Павлюком: фінансовий контроль є важливою функцією держави, що забезпечує умови нормального функціонування фінансової системи. Існування фінансового контролю зумовлюється об'єктивним характером фінансів. Становлення і розвиток фінансів були одночасно становленням і розвитком фінансового контролю. Виходячи з функцій, що виконують фінанси, їх можна розглядати як інструмент розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту і створення на цій основі грошових доходів і грошових фондів. Однак грошові доходи і грошові фонди створюються не автоматично, а під впливом складних економічних відносин. Цим і обумовлена об'єктивна необхідність фінансового контролю як одного з елементів управління фінансами (поряд із фінансовим плануванням і прогнозуванням, обліком, а також фінансуванням) [26, С. 534].

Фінансовий контроль як функція управління фінансами – це специфічна діяльність, що реалізується через систему спостереження і перевірки законності й ефективності процесів створення та використання грошових доходів і грошових фондів з метою оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності та збалансованості розвитку економіки. Таке визначення фінансового контролю дозволяє виявити його специфічне місце серед інших видів контролю як з точки зору безпосереднього об'єкта контролю – централізованих і децентралізованих грошових фондів, що виступають у формі фінансових ресурсів, – відповідності їх формування і використання обмежуючим параметрам фінансового й економічного розвитку, так

і безпосередньої мети здійснення фінансового контролю – сприяння успішній реалізації фінансової політики, ефективному використанню фінансових ресурсів [26, С. 534, 535].

Категоріальне визначення поняття «фінансовий контроль» зроблено О. Василюком та К. Павлюк: «Фінансовий контроль – елемент системи управління фінансами, особлива сфера вартісного контролю за фінансовою діяльністю всіх суб'єктів (держави, регіонів, підприємств та організацій), дотримання фінансово-господарського законодавства, доцільності витрат, економічної ефективності фінансово-господарських операцій» [26, С. 595].

Практичне здійснення фінансового контролю ґрунтується на використанні фінансів як економічної категорії, що є вираженням пізнання і практичного застосування закономірностей суспільного розвитку. Фінансовий контроль є важливим знаряддям дотримання всіх основних пропорцій у розширеному відтворенні. Саме тому правомірно при визначенні суті такого контролю вказувати на пряму залежність збереження встановлених пропорцій від проведення фінансового контролю за формуванням і використанням різних фондів фінансових ресурсів. Здійснення фінансового контролю дозволяє на основі систематичного стеження і перевірки руху фондів фінансових ресурсів вирішувати також завдання раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, опосередкованих через вартісну оцінку [26, С. 535].

Характеризуючи фінансовий контроль як систему спостереження і перевірки процесів створення і використання фінансових ресурсів, важливо виділити його характерні риси як системи.

Системі фінансового контролю властива цілеспрямованість, яка проявляється в тому, що всі його види і форми слугують загальній меті – сприянню успішній реалізації фінансової політики, ефективному використанню фінансових ресурсів.

Характерним для зазначеної вище системи є динамізм. Фінансовий контроль знаходиться в процесі постійного розвитку і вдосконалення. Разом з тим фінансовий контроль як система зберігає в певних межах свою внутрішню структуру, властиві йому форми і методи незалежно від оточуючого середовища.

Ще одна риса системи фінансового контролю – цілісність (емерджентність) – означає, що всі його елементи в сумі ще не складають системи. Системі фінансового контролю в цілому властиві такі риси, яких немає в кожному складовому елементі. Наявність об'єкта і суб'єкта контролю ще не означає функціонування системи фінансового контролю. Тільки їх взаємодія в процесі контролю породжує нову рису системи – цілеспрямовану контрольну діяльність [26, С. 536].

На підставі проведеного наукового дослідження ми дійшли висновку, що теоретичні основи функціонування системи державного фінансового контролю виникають зі здійснення державою власних функцій управління та з однієї із сутнісної функції фінансів.

Система державного фінансового контролю як цілісне явище – окремий інститут у складі фінансової системи держави, що мусить забезпечити й гарантувати дотримання фінансово-господарського та бюджетного законодавства, доцільності державних витрат, економічної ефективності фінансово-господарських операцій державних підприємств і установ, фінансову безпеку держави, а також являє собою кінцеву ланку запропонованого нами логічного ланцюга. Здатність системи державного фінансового контролю здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу фінансових ресурсів держави є науково-практичним виміром якості та стратегічним орієнтиром її розвитку.

Таким чином, необхідно дати власне категоріальне визначення кінцевому поняттю у запропонованому логічному ланцюгу взаємозв'язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю».

Система державного фінансового контролю – це велика кількість складових контролю: видів, методів, елементів, форм, принципів та характеру організації, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях і ієрархічних зв'язках між собою та формують відповідну єдність, спрямовану на всебічний та всеохоплюючий захист фінансових і майнових ресурсів держави.

Слід наголосити на тому, що запропонований логічний ланцюг може бути побудований та змістовно розкритий лише у межах науки з фінансів і державного управління. Побудова

системи взаємоперехідних категорій, які досліджувалися, не обмежується лише базисом суспільства, що є предметом дослідження економічних наук взагалі, й фінансової думки зокрема, а переходить у систему надбудованих відносин – царину наук з державного управління. Перетинання логічним ланцюгом системи базис-надбудова дало змогу викреслити значущість державного управління як функції, яка реалізується цим інститутом відповідно до потреб економічної системи, утримуючи системний характер досліджуваної категорії, та підійти до розгляду її реалізації у зовнішньому середовищі.

Дослідження системи державного фінансового контролю як інституту, що мусить забезпечити й гарантувати дотримання фінансово-господарського та бюджетного законодавства, доцільності державних витрат, економічної ефективності фінансово-господарських операцій державних підприємств і установ, фінансову безпеку держави, є вектором щодо практичного застосування теоретичних засад дослідження функціонування системи державного фінансового контролю.

Після вивчення теоретико-правових основ державних фінансів та функціонування системи державного фінансового контролю слід зосередитися на методологічних підходах до побудови такої системи.

Гармонійне поєднання теоретичних й методологічних основ побудови системи державного фінансового контролю дасть змогу повною мірою розкрити предмет, що досліджується, особливості й інструментарій його формування, внутрішню структурну побудову, зв'язки, зокрема й ієрархічні, між елементами структури, а також особливості функціонування досліджуваної системи у межах державної, фінансової та економічної систем.

1.2. Методологічні підходи до побудови цілісної системи державного фінансового контролю

Продовжуючи дослідження функціонування системи державного фінансового контролю, необхідно перейти до розгляду методологічних засад її побудови.

Спільним між визначенням гносеологічного статусу побудови системи державного фінансового контролю та методами її діяльності є системний метод дослідження, який являє собою сукупність методологічних принципів аналізу та конструювання об'єктів як систем.

Системний метод дослідження використовується у разі вивчення об'єкта – системи. Він дає змогу розглядати багаторівневі системи, у яких простежуються вектори до налагодження ієрархічних зв'язків, здатність до самоорганізації та синергійна складова, – саме такою і є система державного фінансового контролю.

Невід'ємною складовою системного підходу до дослідження є метод сходження від абстрактного до конкретного, який ми вже застосовували у підрозділі 1.1 при побудові логічного ланцюга.

У системному дослідженні розглядаються зв'язки між елементами системи, що утворюють з множини елементів цілісну систему. Головне при дослідженні цілісності системи як певного якісного стану визначити зв'язки та відносини, що виникають всередині системи й у взаємовідносинах системи із зовнішнім середовищем.

Слід розмежувати методологічні основи дослідження системи державного фінансового контролю та її методи, при безпосередньому використанні яких здійснюються процедури контрольних дій.

Для розвитку пізнання цілісності системи державного фінансового контролю, необхідно провести дослідження та категоріальне визначення видів, методів і форм фінансового контролю.

Розкриття призначення і ролі фінансового контролю вимагає його чіткої класифікації, тому слід класифікувати за трьома напрямками: видами, формами і методами його здійснення.

Вид контролю – це складова частина, що виражає (частково) зміст цілого і в той же час відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що, у свою чергу, і визначає відмінності в методах здійснення контрольних дій [26, С. 540].

Запропонуємо власне визначення поняття «вид контролю» та його різновиду, зокрема вищого фінансового контролю».

На наш погляд, вид контролю – це угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю.

Державний фінансовий контроль слід поділяти залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю на внутрішній і зовнішній.

Внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою частиною управління організацією і тому проводиться на її розсуд на основі рішень даної організації [26, С. 540].

Тобто внутрішнім називається такий контроль, за якого суб'єкт і об'єкт входять до однієї системи.

Зовнішній фінансовий контроль – такий контроль, коли контроль здійснюється суб'єктом, що не входить до тієї ж системи, що й об'єкт.

Заходи фінансового контролю, що здійснюються зовнішніми органами, звичайно охоплюють всю систему державних органів і тому можуть розглядатися як макрозаходи. Обидва види контролю доповнюють один одного, і між ними встановлюється тісний симбіотичний зв'язок [26, С. 540].

За загальнонауковим та поширеним у нормативно-правових актах міжнародних інституцій визначенням на сучасному етапі розвитку державний фінансовий контроль дедалі частіше поділяють на три види: внутрішній, зовнішній та вищий.

Вищий фінансовий контроль – вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю. Тобто вищий контроль як зовнішній здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що не входить до тієї ж системи, що і суб'єкт. Якщо ж вищий контроль виступає як внутрішній, то він здійснюється відповідно до об'єкта,

обумовленого предметом контролю, що належить до тієї ж системи, що і суб'єкт, з метою ієрархічності взаємовідносин у системі державного фінансового контролю шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю стосовно виконання контрольних повноважень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю одної групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої групи.

Таким чином, можна здолати інституційну пастку (усталену, неефективну норму поведінки державних інститутів), що має прояв у неконтрольованому здійсненні власних контрольних повноважень, шляхом впровадження самоконтролю в межах системи державного фінансового контролю з метою якісного підвищення єдності системи державного фінансового контролю.

Важливо відзначити, що на цей час в Україні відсутнє чітке розмежування та законодавче закріплення видів контролю (вищого, зовнішнього та внутрішнього), що, безумовно, не додає єдності системи державного фінансового контролю країни.

Після визначення нами методологічних засад виду контролю вважаємо за потрібне перейти до визначення розмежування понять між методами та формами здійснення контролю.

О. Василик та К. Павлюк дають наступне тлумачення та визначення форм і методів фінансового контролю: під формами фінансового контролю слід розуміти окремі сторони виявлення змісту фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Формами фінансового контролю є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) контроль. Критерії розмежування цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій з процесами формування і використання фондів фінансових ресурсів. Разом із тим вони знаходяться у тісному взаємозв'язку, відображаючи тим самим безперервний характер контролю.

Попередній контроль є найефективнішою формою фінансового контролю, оскільки вона дає змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і витрат фінансових ресурсів, порушення законодавства.

Поточний фінансовий контроль є органічною частиною процесу оперативного фінансового управління і регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ. Він проводиться в процесі здійснення фінансово-господарських операцій.

Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль здійснюється після виконання фінансових операцій за певні минулі періоди часу шляхом вивчення даних обліку і звітності, планової, нормативної документації, контролю також підлягає і фактичний стан справ.

Попередній, поточний і наступний фінансовий контроль взаємопов'язані і доповнюють один одного. Тільки застосування всіх зазначених форм фінансового контролю в їх єдності і взаємозв'язку робить фінансовий контроль систематичним, підвищує його ефективність [26, С. 542–543].

Метод з грецької (*methodos*) – шлях до будь-чого; засіб досягнення мети, певним чином впорядкована діяльність [214].

Енциклопедичний словник з державного управління подає таке тлумачення цього поняття: «... сукупність прийомів (операцій) практичного та теоретичного сприйняття й пізнання (засвоєння) явищ природи та суспільного життя, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо)» [244].

До методів фінансового контролю належать конкретні способи (прийоми), що застосовуються при здійсненні контрольних функцій [26, С. 542–543].

У вузькому розумінні метод фінансового контролю являє собою сукупність прийомів і способів його здійснення, у широкому розумінні він характеризується системою теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію, регулятивних принципів організації контролю [132].

Цьому визначенню відповідають ревізія, інспектування та аудит як ті, що мають відповідний та послідовний набір дій необхідних для здійснення контрольних заходів спрямованих на досягнення мети.

На підставі вищенаведеного можна стверджувати, що саме метод контролю, а не його форма є сукупністю специфічних прийомів і засобів організації, планування та здійснення контрольних дій.

Важливу роль у забезпеченні дійового фінансового контролю відіграє методика контролю, яка являє собою сукупність методів контролю, що використовуються у певному конкретному випадку. Необхідно правильно вибирати методичний інструментарій контролю, враховувати його адекватність предмету контролю, об'єктивність, надійність, орієнтацію на комплексність, оперативність і якість контролю [26, С. 549–550].

Автор приєднується до вищенаведених поглядів науковців та пропонує власне визначення методу фінансового контролю.

Метод фінансового контролю – це цілеспрямована діяльність задля виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування сукупності взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструментарій контролю, що дає змогу здійснювати контрольні дії та заходи суб'єктам державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю. Способи контролю, у свою чергу, поділяються на загальнонаукові та специфічні, прийоми контролю та інструментарій контролю на документальний і фактичний, які в свою чергу поділяються на власні елементи.

Розглянемо докладніше запропоновану структуру методу державного фінансового контролю.

Загальнонаукові способи державного фінансового контролю ґрунтуються на використанні: аналізу, синтезу, індукції, дедукції, аналогії, моделювання, абстрагування, конкретизації, системного аналізу, функціонально-вартісного аналізу.

Аналіз – (від грец. *analysis* – розкладання) – прийом дослідження, який включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленовування його на складені об'єкти (за його ознаками, властивостями, стосунками). Кожна з виділених частин аналізується окремо в межах єдиного цілого (комплексна ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднання та ін.).

Синтез (від грец. *synthesis* – з'єднання, поєднання, складання) – метод вивчення об'єкту в його цілісності, єдності і взаємному зв'язку його частин. У фінансовому контролі синтез пов'язаний з аналізом, оскільки він дозволяє з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їхній зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле (контроль виконання плану виробництва та ін.).

Індукція (від лат. *inductio* – виведення з частки до загального) – прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкта робиться на основі вивчення не усіх ознак, а окремих конкретних елементів цієї великої кількості, тобто висновок іде від приватних чинників до загальних висновків (наприклад, ревізія дебіторської заборгованості проводиться спочатку за даними аналітичного обліку, а потім - синтетичного та ін.).

Дедукція (від лат. *deductio* – виведення із загального до окремого) – досліджується стан об'єкта в цілому і на основі логічних міркувань робляться висновки про його складові елементи, тобто висновок від загального до окремого (наприклад, ревізія дебіторської заборгованості проводиться спочатку за даними синтетичного обліку, а потім аналітичного тощо).

Аналогія (від грец. *analogia* – схожість) – прийом наукового висновку, за допомогою якого досягається пізнання одних об'єктів на підставі їх схожості з іншими. Метод аналогії, базуючись на схожості деяких сторін різних об'єктів, складає основу стандартизації і моделювання, вживаного у фінансовому контролі.

Моделювання – прийом наукового пізнання, заснований на заміні об'єкта, що вивчається, його аналогом, моделлю, яка містить істотні риси оригіналів. У фінансовому контролі застосовуються стандарти (моделі) проведення контрольно-ревізійного процесу.

Абстрагування (від лат. *abstrahere* – відволікати) – прийом уявного відвернення. Дослідник шляхом абстракції переходить від конкретних об'єктів до абстрактних понять і законів розвитку (на підставі стану контролю в окремих підрозділах підприємства робляться висновки по підприємству в цілому і тому подібне).

Конкретизація (від лат. *concretus* – густий, ущільнений) – дослідження певних об'єктів в усій їх різнобічності, в якісному різноманітті реального існування (виявлення в процесі контролю непродуктивних витрат по місцю їх освіти – підрозділам підприємства та ін.).

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Системний аналіз у фінансовому контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів

як системи з усіма чинниками, що впливають на їх функціонування. Цей прийом широко використовується у фінансовому контролі, оскільки сприяє системному підходу до оцінки виробничої та господарсько-фінансової діяльності усіх ланок народного господарства.

Функціонально-вартісний аналіз – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, що включає проектування і синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування (проектування й оцінка економічної ефективності технологічних процесів та ін.) [34, С. 99–101].

Специфічні способи державного фінансового контролю – способи, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки (комплексний, тематичний, суцільний, вибірковий).

При комплексному способі контролю підлягають усі аспекти діяльності підконтрольного об'єкта. Тематичний спосіб контролю передбачає зосередження контролю лише на окремих аспектах діяльності підконтрольного об'єкта, а суцільний спосіб у свою чергу являє собою вивчення всіх первинних документів і записів у формах аналітичного й синтетичного обліку, а також в установленні в повному обсязі реального стану грошових та матеріальних цінностей, основних засобів, готової продукції, незавершеного виробництва тощо об'єкта контролю.

Вибірковий спосіб контролю – перевіряються всі документи в окремі періоди протягом року або перевіряється частина документів, але за весь звітний період, а також в установленні вибірково реального стану грошових та матеріальних цінностей або основних засобів чи готової продукції або незавершене виробництво тощо об'єкта контролю.

Прийоми контролю розподіляються на документальний і фактичний контроль з власним інструментарієм, притаманним виключно тому чи іншому прийому.

В частині документального контролю, який дозволяє встановити суть і достовірність господарської операції за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності, в яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному і статистичному обліку, тому посадові особи суб'єкта державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими інструментами, як:

- Візування – процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів тощо на предмет відповідності їх норм чинному законодавству, залишкам наявної на підприємстві (в установі, організації) продукції тощо. Саме в цей момент відбувається попередній контроль із застосуванням формальної та логічної перевірки підготовлених документів, арифметичної перевірки підсумків, контрольного порівняння на збалансованість окремих норм і показників документів [233, С. 100].

- Оцінювання – визначення й аналіз імовірності виникнення ризиків та значущості їх впливу на підконтрольні організації, суспільні ресурси держави чи управління ними; є базою для управління ризиками; межує з прогновною функцією управління [233, С. 101].

- Фінансове розслідування полягає в поглибленому вивченні фактів, що містять ознаки шахрайства, застосовуючи слідчо-юридичне обґрунтування, непрямі методи доведення вигоди від скоєних порушень, аналітичне й системне групування [233, С. 101].

- Перевірка документів за формальними ознаками є першим ступенем документального контролю. У процесі його з'ясовують: точність заповнення бланку, на якому оформлено конкретний документ; наявність усіх необхідних реквізитів; своєчасність складення документа; відповідність підписів осіб, які склали документ.

Цей метод застосовується у перевірці всіх документів з метою виявлення фактів підробки та дописувань у них, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. За результатами такої перевірки робиться висновок про визнання достовірності документа. Наприклад, бухгалтерії підприємств, установ і організацій не повинні приймати до виконання і відпускати товарно-матеріальні цінності за ксерокопіями платіжних доручень і довіреностей.

- Перевірка документів за змістом є другим ступенем документального контролю. Вона здійснюється шляхом зіставлення даних операцій, зазначених у документі, з аналогічними або взаємопов'язаними даними (можливостями) виробництва з метою встановлення законності (достовірності) зафіксованих операцій.

- Арифметична перевірка документів здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків і виявлення крадіжок, прихованих за неправильними арифметичними діями.

- Нормативна перевірка документів здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю товару, роботи чи послуг із нормативними або плановими (встановленими законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво чи утримання установи сировини і матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо.

- Зустрічна перевірка документів проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього ж документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які перебувають на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях. Шляхом зустрічної перевірки належить обов'язково перевірити ті документи, на яких виявлено сліди необумовлених виправлень, підтирань, які нечітко написані або суперечать логіці господарських операцій, а також що засвідчують надходження гостродефіцитних і дорогих товарно-матеріальних цінностей.

Проведення зустрічної перевірки дає змогу виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожній із залучених до неї сторін, зокрема: не оприбуткування товарів, отриманих від постачальників, і коштів, що надійшли на поточний рахунок; привласнення виручки, яка здається в банк; завищення цін у видаткових документах; наявність безтоварних операцій тощо.

Такі зловживання приховуються шляхом виправлення даних в окремих примірниках документів, складанням нових неправдивих документів, неправильного відображення чи невідображення взагалі в документах і в облікових регістрах операцій, які насправді було здійснено.

- Техніко-економічний розрахунок здійснюється для перевірки достовірності обсягів планових і фактичних витрат із виконання окремих видів робіт чи виготовлення продукції, підтвердження чи заперечення встановлених норм, тарифів, розцінок.

- Економічна оцінка господарських операцій об'єднує низку загальноекономічних методів (прийомів) аналізу та оцінки з метою встановлення доцільності, раціональності окремих операцій і ефективності господарювання підконтрольного об'єкта в цілому за певний проміжок часу (порівняння, групування, питома вага, середні величини тощо).

- Отримання письмових пояснень і довідок, пояснення допомагають перевірити достовірність даних, відображених у документах, виявити підробки, встановити події та їх учасників, що справді існують, тощо [42, С. 94–95, 97].

У частині фактичного контролю, який полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта підрахунком, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та інше, де до об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готову продукцію, незавершене виробництво, тому посадові особи суб'єкта державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими інструментами, як інвентаризація коштів, сировини, матеріалів тощо; обстеження території, виробничих і службових приміщень; контрольні обміри виконаних робіт; хронометраж робочого часу; лабораторні аналізи якості сировини, матеріалів і готової продукції; контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво.

Інвентаризація має на меті впевнитися у наявності обсягів коштів, сировини, матеріалів, нематеріальних активів і зобов'язань, зазначених у фінансових звітах.

Обстеження території, виробничих і службових приміщень проводиться з метою переконатися у наявності певних виробничих потужностей, обсягах складських приміщень, здійсненні у певний час господарської діяльності, у правдивості складання актів на введення або виведення з експлуатації основних засобів тощо.

Контрольні обміри виконаних робіт проводяться з метою встановити фактичні обсяги і вартість виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт.

Хронометраж робочого часу проводять з метою визначення фактичних затрат праці на виконання певних господарських операцій і розміру їх оплати.

Лабораторні аналізи сировини, матеріалів, готової продукції і виконаних робіт проводять спеціалізовані установи на звернення керівника контрольно-ревізійного органу, коли визначити якісні їх ознаки іншими прийомами контролю неможливо.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво проводять у таких же умовах, у такому ж порядку і в такій же технологічній послідовності, в якій зазвичай здійснюються аналогічні процеси з метою визначення достовірності чинних норм і нормативів витрат сировини та матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-ремонтних робіт. За допомогою контрольного запуску виявляються: фактичне застосування застарілих норм, у результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів; випадки зменшення норм часу і розцінок на виконувані роботи; неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу під час виплати грошових винагород із запровадження нової техніки; дійсний стан справ [42, С. 96–97].

Наочне відображення структурних елементів методу державного фінансового контролю відображено на рис. 1.2.

Виходячи з вищевикладеного, в подальшому ми будемо стверджувати і наполягати на тому, що ревізія, аудит та інспектування є саме методами державного фінансового контролю, а за формою контроль поділяється на попередній, поточний і наступний.

За результатами проведеного дослідження вважаємо, що застосування всіх видів контролю та використання всіх його методів і форм сприяє ефективному функціонуванню системи державного фінансового контролю.

Основою дослідження цілісності системи державного фінансового контролю є визначення методологічних засад її функціонування.

О. Василик та К. Павлюк стверджували, що система державного фінансового контролю складається з таких елементів: суб'єкт контролю (хто контролює); об'єкт контролю (кого контролюють); предмет контролю (що контролюють); принципи контролю; методи контролю; процес контролю; прийняття рішень за результатами контролю [26, С. 544].



Рис. 1.2. Структурні елементи методу фінансового контролю

В. Плєскач та К. Жадько також давали власне наукове визначення складу системи фінансового контролю, згідно з яким система фінансового контролю складається з таких елементів: суб'єкти, об'єкти, предмет, принципи, методи, форми, види контролю, етапи процесу контролю, прийняття управлінських рішень за результатами контролю [132].

Ступінь цілісності, тобто взаємоінтегрованість її елементів можливо підсилити шляхом виключення підстав для методологічної плутанини та подальшим розвитком ієрархії між складовими елементами.

Аналіз методологічних засад державного фінансового контролю дає змогу вести наукові розвідки у площині визначення цілісності системи державного фінансового контролю. Визначення цілісності як особливого якісного стану досліджуваної системи дає змогу розкривати її внутрішню структуру, узгодженість формотворних елементів між собою, аналізувати стан гармонійності та розбудови.

Нагальною науковою та науково-практичною проблемою є визначення векторів побудови цілісної системи державного фінансового контролю шляхом аналізу методів і форм, що належать до відповідних видів державного фінансового контролю та є їх невід'ємними складовими.

На нашу думку, цілісність системи державного фінансового контролю є предметом дослідження, що має знайти своє відображення на теоретичному рівні.

Незважаючи на вживаність терміну «цілісна система державного фінансового контролю», спостерігається відсутність належного категоріального його визначення та тлумачення в пов'язаних категоріях.

Усунення цього недоліку, сподіваємося, має стати науковим здобутком дослідження.

Досить часто у спеціальній науковій літературі можна зустріти термін «система державного фінансового контролю» або «єдина система державного фінансового контролю». Незважаючи на синонімічність вихідних понять у значенні терміну «система», «єдина», «цілісна», наукове тлумачення зовсім різне.

У методологію пізнання системи державного фінансового контролю здійснили вагомий внесок В. Бакуменко [10], Н. Нижник [120], О. Машков [120], Ю. Сурмін [237, 238]. У нашому дослідженні таке співставлення поглядів науковців проводиться з метою розмежування цих понять, для чого потрібно звернутися до категоріального визначення та тлумачення термінів.

За визначенням енциклопедичного словника з державного управління системою є «...сукупність елементів, що характеризується, зв'язками та функціями, які забезпечують цілеспрямований розвиток. Важливими властивостями системи є структурність, взаємозалежність із навколишнім середовищем, ієрархічність, множинність описів. Тому система є цілісним утворенням» [238]. Її метою є «... бажаний результат діяльності системи, який формулюється як найкращий для неї стан. Під метою системи мають на увазі певні переважаючі стани, до яких рухається система. Це можуть бути стани рівноваги або деякі функціональні дії системи та її перетворення до певних якісних станів» [237].

У загальнонауковому сенсі система – це множина елементів, які знаходяться у відношеннях і зв'язках між собою, що створює відповідну цілісність, єдність. Для системи характерно не тільки наявність зв'язків і відносин між утворюючими її елементами (відповідна організованість), але і нерозривна єдність із середовищем, у взаємовідносинах з яким система виказує свою цілісність. Система може бути розглянута як елемент системи більш високого порядку, в той час як її елементи можуть виглядати як системи більш низького порядку. Ієрархічність, багаторівневість характеризують склад системи та її поведінку, функціонування: окремі рівні системи обумовлюють відповідні аспекти її поведінки, а цілісне функціонування є результатом взаємодії всіх її сторін, рівнів ієрархії.

Значний крок уперед у науковому пізнанні системи державного фінансового контролю зробив І. Микитюк, започаткувавши дослідження державного фінансового контролю з системної точки зору та ввівши у науковий обіг термін «єдина система державного фінансового контролю» [114].

Незважаючи на поверхневу синонімічність понять «цілісність» та «єдність», вони характеризують систему державного фінансового контролю з різних боків.

«Цілісність» – це внутрішня єдність об'єкта, його автономність, незалежність, відокремленість від навколишнього середовища, всебічне охоплення всіх якостей, сторін і зв'язків об'єкта (в цьому сенсі зближається з поняттям конкретності), а також як внутрішня обумовленість об'єкта те, що формує його специфіку, унікальність (в цьому сенсі зближається з поняттям сутності). Поняття «цілісність» відіграє суттєву роль у випадках, коли метою дослідження є отримання синтетичного знання про об'єкт і коли сам об'єкт є досить складним, зокрема у системних дослідженнях. Останнім часом відбуваються спроби застосовувати поняття «цілісність» не тільки до об'єктів та і до процесів, які відбуваються у складних системах [215, 216].

Системний характер дослідження вимагає розглянути, що є система у найзагальнішому розумінні та якими є її якісні характеристики.

Проводячи розмежування понять «система», «єдність» і «цілісність», можемо стверджувати, що термін «цілісність» вживається у випадках, коли об'єкт дослідження має складну внутрішню структуру та ієрархію, що визначено не повною мірою. Термін «єдність» використовують у випадках, коли усі складові системи мають спільний напрям руху і розвитку, тобто досліджується не внутрішня структура явища, а напрями розвитку як його самого, так і його складових.

Наше дослідження присвячено визначенню методологічних підходів до формування цілісної системи державного фінансового контролю, що вимагає чітко розмежувати поняття «цілісна система» та «єдина система» державного фінансового контролю.

На підставі вищенаведеного можна стверджувати, що поняття «цілісність» – це якісна характеристика процесу, яка, зокрема, відбувається у складних системах.

Потребує сутнісного категоріального визначення поняття «цілісна система державного фінансового контролю» – де сутнісне навантаження покладено на «цілісність системи». Загальне пізнання механізмів державного управління має збагатитися категоріальним тлумаченням поняття «цілісна система державного фінансового контролю».

Необхідність введення у науковий обіг поняття «цілісна система державного фінансового контролю» ґрунтується на необхідності дослідження структурних зв'язків між елементами системи, самих елементів та функціонування системи.

Автором пропонується власне визначення терміну «цілісна система державного фінансового контролю» як якісної характеристики функціонування системи державного фінансового контролю, що полягає у всебічному охопленні всіх сторін і зв'язків множини елементів більш низького порядку, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях та ієрархічних зв'язках між собою, а також формується відповідна система більш високого порядку, здатна до саморозвитку.

Наголос на терміні «цілісна система державного фінансового контролю» у подальших наукових розвідках дасть змогу викривати деструктивні зв'язки та деформовані елементи, а також дає змогу отримати синтетичне знання про об'єкт, що є достатньо складним та має системний характер. Предмет, що досліджується проходить три стадії.

Перша стадія – виникнення: фіксуються одиничні явища, не пов'язані між собою та у просторі, часі.

Друга стадія – формування: явища набувають постійного характеру, виникають структурні зв'язки між ними й іншими елементами, тобто на цій стадії відбувається формування системи.

Третя стадія – набуття цілісності: структурні зв'язки між елементами ускладнюються, формують ієрархію між системоутворюючими елементами. Завдяки ускладненню внутрішньої структури, формуванню ієрархічних та гіперархічних зв'язків, система набуває цілісності, що виявляється у синергійному ефекті, здатності функціонувати як окремий елемент більш складної та масштабної системи.

Аналіз методологічних засад предмета дослідження дозволяє зробити висновок, що цілісна система державного фінансового контролю знаходиться на третій стадії розвитку. На цьому етапі вже існують основні складові цілісної системи.

У подальшому дослідженні (див. підрозділи 1.3, 3.2, 3.3) нас цікавитимуть структурні зв'язки між складовими елементами та їх ієрархічне сполучення. Задля цього необхідно наповнити конкретним змістом категорії видів, принципів, форм і методів з точки зору цілісної системи державного фінансового контролю.

Застосовуючи метод синтезу, на підставі визначення індивідуальних рис та характеристик видів, принципів, форм і методів державного фінансового контролю ми маємо змогу визначити цілісність системи державного фінансового контролю.

Цілісність системи державного фінансового контролю, за авторським визначенням, полягає у сукупності складових елементів, що самоорганізуються та мають самопідтримуючий характер. Таким чином, поряд із вперше запропонованим визначенням цілісності системи державного фінансового контролю, ми наголошуємо на синергійному характері, що полягає у самоорганізації та здатності до самостійного діалектичного розвитку складових елементів цієї системи.

Дослідження цілісності системи державного фінансового контролю крізь призму синергії дає змогу включити розвиток у якості невід'ємної компоненти системи, що є ще однією рисою цілісності.

Після визначення системного характеру дослідження, спрямованого на розкриття якісного боку системи державного фінансового контролю, необхідно витлумачити пов'язані категорії, що сприятимуть характеристиці системи, яка досліджується.

Необхідно звернути увагу на протилежні категорії, що характеризуватимуть цілісність системи державного фінансового контролю, – «конструкцію» та «деструкцію». Конструкція та, відповідно, конструктивні елементи й напрями діють, надаючи та підтримуючи цілісність системи, на противагу деструкції та деструктивним напрямкам, що руйнують її.

Щодо формування є два напрямки його здійснення: перше – конструктивне – реформа, яка призведе до позитивних наслідків, що підвищать цілісність системи шляхом підсилення структурних зв'язків між її елементами, та протилежне – деформування, що призведе до руйнації структурних зв'язків і послабить цілісність системи.

Через нову категорію ми можемо перейти до визначення конкретних методів проведення контрольних заходів. Методи здійснення контрольних повноважень суб'єктами державного фінансового контролю є засобами функціонування системи державного фінансового контролю та її взаємозв'язку із зовнішнім середовищем.

У методологічному забезпеченні системи державного фінансового контролю також повинна виявлятися цілісність системи та єдність усіх її складових елементів. Таким чином, необхідно розглянути методи проведення контрольних процедур.

Сучасна наукова думка має певні доробки у цьому напрямку. Основу наукового пізнання фінансового контролю було закладено ще за часів СРСР Ф. Бутинцем [21, 22] та М. Беловим [17, 78, 121, 134, 222]. У працях науковців дослідження зосереджено на теоретичному підґрунті формування методики ревізії і контролю. Оскільки в умовах народного господарства СРСР власність на засоби виробництва належала державі, розбудова дієвого та якісного державного фінансового контролю було необхідною умовою для ефективного функціонування і розвитку державних економіки та фінансів.

У поглядах науковців простежується єдність щодо визначення базових елементів системи державного фінансового контролю. З усіх видів контролю відомчий вважався рівнозначним, а ревізія була найголовнішим методом у системі державного фінансового контролю, що функціонувала за тих часів.

На сучасному етапі серед вітчизняних та зарубіжних вчених, які займаються дослідженням і вдосконаленням теоретичної й методологічної основи системи державного фінансового контролю, найбільш відомими є І. Алфьорова [1], М. Артус [6], В. Бабенко [260], О. Байбекова [116], С. Бардаш [12], М. Бариніна [13–15, 18], І. Басанцов [16], В. Белік [18], Н. Белов [17, 78, 121, 134, 222], С. Бельчик [19], С. Букин [246], В. Бурцев [20], Ф. Бутинець [20, 21], О. Василик [26, 27], І. Ващенко [28], П. Германчук [42], О. Гетманець [31], Н. Голощапов [33], Д. Гуцаленко [35], Г. Давидов [36], В. Дерій [35], В. Дереконь [38], Л. Дікань [45], Г. Дмитренко [46], Н. Дорош [47], Н. Дубенко [48], Я. Дьяченко [49], Н. Евсеев [78, 121, 134, 222], С. Єрмішова [50], К. Жадько [132], В. Жуков [34], І. Іванова [80], А. Іванюженко [78], Л. Іващенко [81], Є. Калюга [87], С. Клімова [91], М. Коцупатрий [35], О. Кузьменко [100], А. Мазур [106], П. Майданевич [107], О. Макух [109], А. Мамишев [110, 111], І. Микитюк [114], А. Монаєнко [116, 117], В. Павлюк [129], К. Павлюк [26, 130], В. Плескач [132], В. Рибачук [213], Н. Рубан [42], С. Рябухін [218], О. Семенова [220], М. Сивульський [118], А. Соколов [33], Н. Столяров [34], Н. Стоянова [266], С. Степашин [34], І. Стефанюк [42, 118, 225–233], І. Стрельцов [236], П. Тарасович [246], І. Туболец [247], С. Устинюк [221, 246], В. Федосов [252, 265], О. Філозоп [251], Ю. Футоранська [253], І. Чугунов [265], Н. Хижа [6], С. Шохин [34], М. Шутов [266], С. Юрій [252].

Грунтовне поєднання теорії і практики сучасного державного фінансового контролю викладено у наукових працях фахівців-практиків, зокрема, Г. Дмитренко досліджує складові фінансового контролю, до яких відносить й бюджетний контроль [46]. А. Монаєнко визначав об'єктивні передумови та правові характеристики державного фінансового контролю, головною метою якого є сприяння зростанню секторів і галузей економіки завдяки спостереженню за

досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежувальних параметрів фінансово-економічного розвитку національного господарства на мікро- та макроекономічному рівнях. Вважав, що однією з найважливіших складових державного фінансового контролю виступає бюджетний контроль, тобто фінансовий контроль у бюджетній сфері, що є державним і муніципальним фінансовим контролем за виконанням відповідних бюджетів [116, 117]. К. Павлюк акцентувала увагу на тому, що численні факти порушень фінансово-бюджетної дисципліни і зловживань, які допускаються у витрачання коштів державного бюджету й позабюджетних фондів, є наслідком недоліків законодавчого та нормативного визначення принципів і правил виконання бюджету, недостатності й неефективності попереднього і поточного контролю, безвідповідальності посадових осіб за неекономне й нецільове використання фінансових ресурсів та матеріальних цінностей. Дослідниця також вбачала для підвищення ефективності контролю за витрачанням бюджетних коштів необхідність чіткої регламентації функцій, прав і повноважень суб'єктів системи державного фінансового контролю, зокрема органів Державного казначейства й органів Державної контрольно-ревізійної служби у здійсненні контролю [130, С. 486, 551]. В. Плескач та К. Жадько досліджували проблемні аспекти щодо фінансового контролю як засобу управління державними фінансами, визначали головною причиною виникнення проблем у даній сфері невизначеність складових систем державного фінансового контролю, через що необхідно створити більш цілісну, структуровану систему загального фінансового контролю в єдиному інформаційному просторі системи управління державними фінансами з механізмами взаємодії, обґрунтування стратегії його розвитку, вдосконалення форм і методів здійснення контрольних дій, підвищення їх ефективності й результативності [132]. І. Стефанюк [42, 118, 225–233], який досліджує місію та складові державного фінансового контролю, цікавила необхідність зміни пріоритетів контролю та напрями реформування державної контрольно-ревізійної служби, а також структура, сутність та методологічні відмінності методів і форм державного фінансового контролю. І. Чугунов та

В. Федосов вели наукові розробки стосовно розкриття сутності системи державного внутрішнього фінансового контролю як вагової складової фінансової системи країни, досліджували методологічні й організаційні засади вдосконалення цієї системи з урахуванням міжнародних положень [265].

У Російській Федерації дослідженням державного фінансового контролю присвячено наукові праці фахівців-практиків, зокрема С. Степашина – Голови Рахункової палати Російської Федерації [34], який досліджує методологію державного фінансового контролю, що розглянута з системних позицій; С. Рябухін вивчає теоретичні засади, функції, методи і принципи аудиту ефективності та висвітлює загальнометодологічні й організаційні питання [218].

Наукова думка постійно опрацьовує предмет державного фінансового контролю, зокрема цьому питанню присвячені дослідження у дисертаційних роботах на здобуття наукових ступенів з економічних наук, юридичних наук та з державного управління.

Заслужують на увагу наукові здобутки І. Ващенко, що провела дослідження вдосконалення державного фінансового контролю у трансформаційній економіці України [28]; Н. Дорош присвятила працю подальшому розвитку теорії, організації і методології аудиту, розробці і обґрунтуванні принципів і процедур його проведення [47]; Н. Дубенко проаналізувала стан внутрішнього фінансового контролю на прикладі Міністерства аграрної політики України [48]; Л. Іващенко – зосередилася на науковому обґрунтуванні і розробці практичних рекомендацій, щодо забезпечення ефективного використання державних ресурсів у контексті здійснення державного фінансового контролю [81]; Є. Калюга досліджувала організаційно-методологічні аспекти реформування державного фінансового контролю [87]; О. Кузьменко виявив ефективність та стан розвитку і здійснення контролю за виконанням державного бюджету України як функції управління та її правового забезпечення [100]; А. Мазур проаналізував стан організації та здійснення митного контролю в Україні [106]; О. Макух визначала особливості правового регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі та приділяла увагу необхідності удосконалення термінологічного

апарату фінансового законодавства [109]; А. Мамишев визначив метою дисертаційного дослідження науково-теоретичне обґрунтування й розробку рекомендацій для підвищення ефективності функціонування контрольно-ревізійної системи в державному управлінні [111]; І. Микитюк обґрунтовував концептуальні засади формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю, розробляв методичні і практичні рекомендації щодо механізму її побудови [114]; В. Павлюк вивчав регіональні органи відомчого контролю, підрозділи контрольно-ревізійної служби і місцевих підрозділів виконавчої влади, які являють собою основні ланки системи державного контролю у вугільній промисловості [129]; І. Стефанюк провів комплексне дослідження процесів становлення і розвитку державного фінансового контролю підприємницької діяльності, обґрунтував напрями та розробив практичні рекомендації щодо підвищення його ефективності [226]; І. Стрельцов розглядав становлення і розвиток організаційно-правового механізму державного управління сферою фінансового контролю діяльності органів місцевого самоврядування [236]; В. Рибачук досліджував механізми вдосконалення фінансового контролю в системі державного управління [213].

Слід звернутися до згаданих вище І. Ващенко та І. Микитюка, у обох дисертаційних роботах яких розглядаються аспекти системи державного фінансового контролю.

Метою дисертаційної роботи І. Ващенко визначена «... розробка теоретичних засад формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні». Дослідниця отримала певні наукові результати щодо визначеної мети, проте, слід зазначити, що закладення теоретичних і практичних засад дослідження державного фінансового контролю потребує ще багатьох наукових доробок у певному напрямку.

За результатами проведеного дослідження наукових праць та нормативно-правових актів чинного законодавства, однак, можна стверджувати, що на сучасному етапі в Україні не визначено організаційну структуру та не побудовано цілісну систему державного фінансового контролю.

Незважаючи на велику кількість наукових розробок, залишається невизначеним розмежування понять між методами і формами здійснення контролю, а також відповідність методів контролю відповідним формам контролю та методологічне обґрунтування цього положення при розбудові цілісності системи державного фінансового контролю для досягнення головної мети державного фінансового контролю, що полягає у всебічному та всеохоплюючому захисті фінансових і майнових ресурсів держави.

О. Василик та К. Павлюк також робили власне визначення головної мети фінансового контролю – яка полягає у сприянні зміцненню фінансового становища держави, економічному зростанню шляхом стеження за досягненням встановлення цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежувачих параметрів фінансового й економічного розвитку [26, С. 538].

Призначення фінансового контролю, що впливає з головної мети його здійснення, полягає у:

- перевірці законності й ефективності використання фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні держави і концентруються в державному та місцевих бюджетах;
- встановленні доцільності та раціональності використання фінансових ресурсів, зосереджених у державному секторі економіки;
- визначенні законності й обґрунтованості витрачання бюджетних коштів суб'єктами господарювання;
- виявленні достовірності і повноти мобілізації коштів до бюджетної системи і позабюджетних фондів;
- перевірці захищеності фінансових інтересів громадян.

Досягнення поставленої мети та вирішення завдань, що витікають із призначення фінансового контролю, забезпечуються на основі дотримання низки ключових принципів організації та здійснення фінансового контролю, найважливішими з яких є принципи системності контролю, повноти охоплення об'єктів контролем, превентивності контрольних дій, самодостатності системи контролю, ефективності, відповідальності [26, С. 538–539].

З метою визначення ступеня цілісності системи державного фінансового контролю виникла необхідність ввести

у науковий обіг та практичну діяльність критерій якості цілісності системи державного фінансового контролю.

Запропонований критерій якості має бути представлений у вигляді категоріального поняття, а не формалізованої формули, тому що визначення його саме як категорії, а не як формули, дає змогу формулювати мету цілісної системи державного фінансового контролю, на підставі визначеної мети спрямовувати усі елементи системи на її досягнення.

Категоріальне визначення є сутнісним – таким, що підсилює внутрішню інтегрованість системи державного фінансового контролю та одночасно унеможливорює її деформації на відміну від математичної моделі.

Критерієм якості цілісності системи є її здатність здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу державних фінансових ресурсів усіма видами контролю, на підставі принципів, методів і форм контролю.

Саме здатність системи державного фінансового контролю здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу фінансових ресурсів держави є науково-практичним виміром її цілісності та стратегічним орієнтиром її розвитку. Таким чином, одним із проміжних результатів дослідження є фіксація системи суспільних цінностей, що дозволяє приймати рішення стосовно цілісності системи державного фінансового контролю.

Теоретико-методологічні розробки мають практичне втілення у низці зауважень та пропозицій, що спрямовані на вдосконалення предмета цього дослідження.

Вважаємо за потрібне розробити пропозиції щодо закріплення за суб'єктами окремих видів державного фінансового контролю притаманних їм методів і форм здійснення контролю, виходячи з їх власних особливостей та завдань.

На підставі вищевикладених результатів, отриманих у ході дослідження, маємо визначити стан цілісності системи державного фінансового контролю таким, що має перспективи подальшого розвитку.

У розвитку теми дослідження в подальшому необхідно зосередитися на визначенні державно-суспільної необхідності розбудови цілісності системи державного фінансового контролю.

Найяскравішим прикладом необхідності розбудови цілісної системи державного фінансового контролю є дослідження показників бюджетного процесу України за період з 1997 по 2011 роки, що детальніше буде розкрито у другому розділі монографії.

Деяко іншим концептуальним підходом до функціонування та формування системи державного фінансового контролю є врахування напрацьованого досвіду міжнародних організацій з питань фінансового контролю та досвід пострадянських країн, зокрема Російської Федерації.

Входження України до міжнародних інституцій з державного фінансового контролю вимагає враховувати їх розробки щодо вдосконалення державного фінансового контролю під час розбудови національної системи державного фінансового контролю.

В першу чергу необхідно узагальнити досвід міжнародних організацій з питань фінансового контролю, таких як Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI та однією з її регіональних організацій – EUROSAI, а також Вищих органів фінансового контролю держав – учасників Співдружності Незалежних Держав.

Україну у згаданих міжнародних інституціях представляє Рахункова палата України як вищий орган державного фінансового контролю країни, який є представником України – членом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI з 1998 року.

Основною метою контролю, що зафіксовані у Лімській Декларації керівних принципів контролю, прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI в 1977 році, є визнання того факту, що контроль – не самоціль, а невід’ємна складова системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому [104].

Згідно з задекларованими у Лімській декларації принципами контролю, контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об’єктивно та ефективно тільки в тому випадку, коли вони захищені від стороннього впливу.

Зважаючи на те, що державні органи не можуть бути абсолютно незалежні, оскільки вони є частиною держави в цілому, все ж такі вищий контрольний орган повинен мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання покладених на нього завдань.

У листопаді 2007 року (м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати) відбувся XIX Конгрес Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI, під час роботи якого основна увага приділялася таким питанням:

- правильне та ефективне використання державних фондів і ресурсів є однією з найважливіших передумов належного управління державними фінансами та результативності рішень відповідальних органів;

- Лімська декларація (державних) керівних принципів аудиту (надалі – Лімська декларація) визначає, що Вищі органи фінансового контролю (ВОФК) можуть виконувати свої завдання, лише якщо вони є незалежними від об’єктів аудиту та захищені від зовнішнього впливу;

- для досягнення цієї мети, що для здорової демократії у кожній країні є необхідним існування ВОФК, незалежність якого гарантується законом;

- Лімська декларація визначає, що державні установи не можуть бути абсолютно незалежними, вона також визначає, що ВОФК повинні мати функціональну й організаційну незалежність, необхідну для виконання їх повноважень;

- застосовуючи принципи незалежності, ВОФК можуть досягнути незалежності різними методами, використовуючи різні засоби гарантування;

- положення, включені тут, служать для ілюстрації принципів та вважаються ідеальними для незалежних ВОФК.

За результатами роботи було визначено, що жоден ВОФК в даний час не відповідає всім наведеним положенням, і тому інший передовий досвід досягнення незалежності представлено в керівних принципах (рекомендаціях), та був прийнятий документ під назвою «Мексиканська декларація незалежності» [112].

Згідно з прийнятою декларацією, вищі органи фінансового контролю визнають вісім базових принципів, які витікають з Лімської декларації та рішень, прийнятих на XVII Конгресі INTOSAI (в Сеулі, Корея), як головні вимоги до належного аудиту державного сектору, а саме:

- перший принцип – наявність відповідної та ефективної конституційної (статутної) правової структури та фактичне застосування її положень для виконання чого є необхідним прийняття законодавчих актів, які детально роз'яснюють ступінь незалежності ВОФК;

- другий принцип – незалежність Голів та членів ВОФК (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків, для чого потрібно, щоб відповідне законодавство детально визначало умови призначення, повторного призначення, проходження служби, звільнення та виходу на пенсію (відставки) Голови ВОФК і членів колегіальних інституцій, зокрема призначені, повторно призначені або звільнені за процедурою, що гарантує їх незалежність від виконавчої влади (див. ISSAI 11 – Керівні принципи та передовий досвід щодо незалежності ВОФК); призначаються на достатньо тривалий та фіксований строк (термін), що дозволяє їм виконувати свої повноваження без страху покарання, та мають імунітет від судового переслідування за будь-яку дію, минулу або теперішню, яка є результатом належного виконання їхніх обов'язків, у випадку пред'явлення звинувачення;

- третій принцип – Достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій ВОФК. Для забезпечення цього принципу ВОФК повинні бути наділені повноваженнями здійснювати аудит використання державних коштів, ресурсів чи майна отримувачем або бенефіціарієм незалежно від його юридичного статусу; надходжень коштів до державного бюджету або державних установ, організацій, підприємств; законності та правильності рахунків уряду або державних установ, організацій, підприємств; якості фінансового менеджменту та звітування; економності, ефективності та результативності діяльності уряду або державних установ, організацій, підприємств.

Крім випадків, коли цього вимагає законодавство, ВОФК не здійснюють аудит політики урядових або державних установ, організацій, підприємств і обмежуються здійсненням аудиту реалізації політики.

Поважаючи закони, прийняті щодо них законодавчою владою, ВОФК є вільними від контролю або втручання з боку органів законодавчої та виконавчої влади у виборі питань аудиту; плануванні, розробці програми, проведенні, звітуванні та відстеженні результатів аудитів; організації та управлінні ВОФК; виконанні їх рішень, якщо застосування санкцій передбачено повноваженнями ВОФК.

ВОФК не повинні бути втягнуті та здаватися втягнутими в будь-якій формі та у жодному разі до управління організацій, що перевіряються.

ВОФК зобов'язані гарантувати, що їх співробітники не знаходяться в надто тісних відносинах з об'єктами, які перевіряються, таким чином, вони залишаються і справляють враження об'єктивних.

ВОФК повинні мати повну свободу дій стосовно виконання своїх обов'язків, співпрацювати з урядовими або державними установами, організаціями, підприємствами, які прагнуть вдосконалити використання та управління державними фондами (коштами).

ВОФК мають використовувати відповідні організаційні (стандарти діяльності) та аудиторські стандарти, а також кодекс етики, які базуються на офіційних документах INTOSAI, Міжнародної федерації бухгалтерів чи інших органів, що займаються розробкою стандартів.

ВОФК повинні надавати річний звіт законодавчому або іншим державним органам (відповідно до вимог Конституції, статутів або законодавства) з метою подальшого його оприлюднення;

- четвертий принцип – необмежений доступ до інформації. ВОФК повинні мати відповідні повноваження щодо своєчасного, необмеженого, прямого і вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації, потрібних для належного виконання своїх обов'язків, визначених законодавством;

- п'ятий принцип – право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності. Передбачено, що ВОФК не повинні бути

обмеженими у звітуванні за результатами своєї аудиторської діяльності. Вони повинні бути зобов'язані законом звітувати щонайменше один раз на рік за результатами своєї аудиторської діяльності;

- шостий принцип – самостійність прийняття рішень стосовно змісту і часу написання аудиторських звітів, публікації та розповсюдження звітів. Повинно бути врегульовано, що ВОФК можуть приймати рішення стосовно змісту своїх аудиторських звітів.

ВОФК мають право робити зауваження та рекомендації в своїх аудиторських звітах, враховуючи, якщо потрібно, точку зору об'єкта аудиту.

Законодавство встановлює мінімальні вимоги до звітування ВОФК щодо результатів аудиту та особливих питань, які повинні бути предметом офіційних аудиторських висновків (або сертифікату).

ВОФК самі вирішують час написання своїх аудиторських звітів, за винятком особливих вимог до звітування, які встановлені законодавством.

ВОФК можуть задовольняти спеціальні запити щодо проведення розслідувань або аудитів з боку законодавчого органу, одного з його комітетів чи уряду.

ВОФК мають право публікувати та розповсюджувати свої звіти після їх офіційного оприлюднення або подання на розгляд відповідному державному органу, як визначено законодавством;

- сьомий принцип – наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій ВОФК. ВОФК за необхідності надають свої звіти законодавчому органу, одному з його комітетів чи керівництву об'єкта аудиту для розгляду та виконання рекомендацій з метою застосування коригуючих заходів.

ВОФК мають власну внутрішню систему відстеження виконання своїх рекомендацій (систему моніторингу) для отримання за необхідності впевненості щодо належного сприйняття об'єктами аудиту висновків аудиту та рекомендацій ВОФК, законодавчого органу, одного з його комітетів або керівництва об'єкта аудиту.

ВОФК надають свої звіти щодо моніторингу виконання рекомендацій законодавчому органу, одному з його комітетів

або керівництву об'єкта аудиту для розгляду та вжиття заходів, навіть якщо ВОФК мають власні законодавчо визначені повноваження вживати санкції;

- восьмий принцип – Фінансова та управлінська/адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів. Тобто ВОФК повинні мати в наявності необхідні та раціональні людські, матеріальні та грошові ресурси; виконавча влада не повинна контролювати або управляти доступом до цих ресурсів. ВОФК управляють власним бюджетом і розподіляють його за призначенням. Законодавчий орган або один з його комітетів несе відповідальність за гарантування того, що ВОФК має належні ресурси для виконання своїх повноважень. ВОФК мають право безпосередньо звертатися до законодавчого органу, якщо надані ресурси є недостатніми для виконання ними своїх повноважень [112].

З метою визначення єдиних принципів і методів контрольних дій Міжнародною організацією вищих контрольних органів INTOSAI були розроблені та прийняті Стандарти з аудиту державних фінансів [223]. Загальна основа системи стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI була розроблена на базі Лімської та Токійської декларацій, документів, ухвалених на конгресах INTOSAI, а також доповіді групи експертів Організації Об'єднаних Націй з питань бухгалтерського обліку в державному секторі та контролю державних фінансів у країнах, що розвиваються.

Стандарти INTOSAI з аудиту поділяються на чотири категорії:

- базові принципи;
- загальні стандарти;
- стандарти проведення аудиту;
- правила складання звітів.

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи та методи перевірки, а також мають розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах вищого органу фінансового контролю (ВОФК).

Крім того, Міжнародною організацією вищих контрольних органів INTOSAI з метою визначення єдиного погляду на

професійну етику контролерів (аудиторів) було прийнято міжнародний кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору [92].

Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів). Незалежність, повноваження та функції контролерів державного сектора вимагають від ВОКДФ, їхніх працівників та будь-якого тимчасового співробітника, який має повноваження здійснювати перевірки, дотримуватися важливих вимог професійної етики. У будь-якому кодексі етики контролерів (аудиторів) державного сектора повинні розглядатися деонтологічні аспекти роботи державних службовців загалом, а також вимоги професійної етики, які стосуються контролерів, зокрема, включаючи професійні обов'язки останніх [92].

Рахункова палата представляє Україну у Європейській організації вищих органів фінансового контролю EUROSAI з 1999 року.

На V Конгресі EUROSAI, що відбувся у м. Москва 27–31 травня 2002 року, обговорені національні доповіді, порівняльні оглядові матеріали й інші документи членів EUROSAI з теми «Найвищі органи фінансового контролю і контроль за виконання державного бюджету».

Учасники Конгресу оцінили роль найвищих органів фінансового контролю (ВОФК) в ході підготовки урядами бюджетних пропозицій і при їх обговоренні в парламентах, детально питання поточного і контролю за виконання державного бюджету, обговорили проблеми використання інформаційних технологій в державному фінансовому контролі. За результатами діяльності були прийняті Рекомендації V Конгресу EUROSAI від 27–31 травня 2002 р., м. Москва [30].

Рекомендації VI Конгресу EUROSAI, який відбувався з 30 травня по 2 червня 2005 р. у м. Бонн, спрямовані на вирішення питань щодо фінансового контролю державних доходів найвищими органами фінансового контролю (ВОФК). Досягнення і збереження надійної основи доходів мають ключове значення для творчої діяльності і забезпечення дієздатності держави. Зважаючи на важливість ефективної

системи стягування доходів, найвищі органи фінансового контролю роблять фінансовий контроль доходів спеціалізованою, незалежною областю своєї діяльності [249].

Під час VII Конгресу EUROSAI від 02–05 червня 2008 року, м. Краків, розглядалося декілька тем, зокрема впровадження системи управління якістю контролю в найвищому органі фінансового контролю. На доповіді був запропонований огляд теорії і практики по темі, а також питання, що виникають у зв'язку з цією проблемою. Для ефективного виконання своєї функції зовнішнього контролю ВОФК повинен користуватися довірою Парламенту, громадськості й інших зацікавлених сторін. Щоб досягти цього, необхідно забезпечити якість контролю. Створення системи, що дає можливість постійно оцінювати якість і результати контролю, є найважливішою умовою для досягнення цієї мети. За результатами роботи Конгресу було розроблено та впроваджено Рекомендації [98].

Крім того, Україна через представництво Рахунковою палатою входить до Вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав, діяльність яких спрямована на підвищення ефективності державного фінансового контролю відповідно до міжнародних загальних норм.

На сесії Ради керівників Вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав, яка відбувалася у м. Київ 8 червня 2001 р., за результатами роботи була прийнята Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав [37].

Головною метою Декларації є встановлення відповідно до міжнародних норм загальних принципів діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав як основи для об'єднання зусиль з удосконалення їх конституційної та законодавчої бази; гармонізації правового поля діяльності; оптимізації та уніфікації національних законодавств у зазначеній сфері; підвищення ефективності державного фінансового контролю, що здійснюється в інтересах народів країн-учасниць.

Під вищими органами фінансового контролю мають на увазі державні органи, головною функцією яких є зовнішній контроль за управлінням державними фінансовими ресурсами

і державною власністю в порядку, встановленому національним законодавством. Метою діяльності вищих органів фінансового контролю є виявлення, попередження та усунення фактів незаконного, нецільового, неефективного використання державних фінансових ресурсів і державної власності, забезпечення відкритості та прозорості виконання державних бюджетів, сприяння розвитку і вдосконаленню належної системи управління фінансовими ресурсами держави, що забезпечує найбільш ефективно їх формування і використання.

На останньому зібрані 14 вересня 2005 року, м. Кішінеу, Вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав було прийнято Резолюцію про роль вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД у забезпеченні повноти і своєчасності надходжень коштів у бюджет.

Грунтуючись на Лімській декларації керівних принципів контролю Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI, Рекомендації VI Конгресу EUROSАI про фінансовий контроль державних доходів, Київські декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД; усвідомлюючи роль державного фінансового контролю в забезпеченні повноти та своєчасності надходження коштів до бюджету; підтверджуючи свою прихильність принципу незалежності вищих органів фінансового контролю і готовність до конструктивного співпраці в рамках своїх повноважень із законодавчою, виконавчою та судовою гілками влади при забезпеченні повноти і своєчасності надходження коштів до бюджету, а також відповідно до Положення про Раду керівників вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав, проголосили:

1. Контроль за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету є одним з основних завдань вищих органів фінансового контролю, яке повинно бути визначене законодавчо.

2. Концептуальною основою контрольної діяльності вищих органів фінансового контролю за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету є принцип безперервного контрольного циклу, який має три складові:

- попередній контроль – на етапі розробки законодавчих актів;

- оперативний (поточний) контроль – у ході виконання дохідної частини бюджету;

- подальший контроль – за фактом виконання дохідної частини бюджету.

3. Контроль за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету є невід'ємною частиною державного фінансового контролю для забезпечення законності й ефективності діяльності відповідних органів.

4. Ефективність контролю за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету визначається ступенем реалізації рекомендацій ВОФК щодо вдосконалення фінансової та бюджетної сфер.

Удосконалення форм і методів контролю за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету, його методологічного і методичного забезпечення є найважливішою умовою результативності діяльності ВОФК.

5. Контроль за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету має охоплювати всі джерела формування національних бюджетів.

6. Пріоритетними напрямками подальшого вдосконалення контролю за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету є:

- аналіз причин та умов, що призвели до порушень і відхилень у бюджетній та фінансовій сферах;

- оцінка діяльності органів, що забезпечують надходження коштів до бюджету, з точки зору ефективності та відповідності вимогам законодавства;

- аналіз та оцінка бюджетного і фінансового законодавства і внесення рекомендацій щодо його вдосконалення;

- активізація подальшого співробітництва між ВОФК з метою обміну досвідом щодо здійснення контролю за формуванням та виконанням дохідної частини бюджету.

7. Впровадження аудиту ефективності формування та виконання дохідної частини бюджету як перспективного напрямку діяльності ВОФК вимагає оцінки управлінських рішень відповідних органів з метою вдосконалення бюджетної та податкової політики [209].

По-друге, проаналізуємо організацію державного фінансового контролю у Російській Федерації, адже ця країна має потужні фінансові можливості. Це підтверджується участю у найвпливовіших міждержавних об'єднаннях, зокрема у міжнародному клубі G8, а тому є потреба в ефективному державному фінансовому контролі. Крім того, з 2002 по 2005 роки, починаючи з V Конгресу в Москві і до наступного в Бонні (Німеччина), обов'язки Президента EUROSAI були покладені на Голову Рахункової палати Російської Федерації. З 2007 року Російська Федерація є членом Керуючої Ради Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI.

Бюджетним Кодексом Російської Федерації від 31.07.1998 №145-ФЗ у Розділі IX – Державний і муніципальний фінансовий контроль, Главою 26 – Основи державного і муніципального фінансового контролю визначено:

1) форми фінансового контролю (попередній, поточний, наступний);

2) суб'єкти фінансового контролю, який здійснюється органами виконавчої влади, місцевими адміністраціями муніципальних утворень:

- Федеральна служба фінансово-бюджетного нагляду;
- Федеральне казначейство;
- фінансові органи суб'єктів Російської Федерації та муніципальних утворень і (або) уповноважені ними органи;
- головні розпорядники, розпорядники бюджетних коштів [23].

А також статтею 270.1. – Внутрішній фінансовий аудит визначено, що органи виконавчої влади (органи місцевої адміністрації) мають право створювати підрозділи внутрішнього фінансового аудиту (внутрішнього контролю), здійснювати розробку і контроль за дотриманням внутрішніх стандартів і процедур складання та виконання бюджету, складання бюджетної звітності і ведення бюджетного обліку, а також підготовку й організацію здійснення заходів, спрямованих на підвищення результативності (ефективності й економності) використання бюджетних коштів [23].

Крім вищенаведеного кодексу, питання регулювання функцій та повноважень контрольних органів Російської Федерації, як від законодавчого органу, так і від виконавчої

гілки влади, здійснюються, зокрема, федеральним законом Про Рахункову палату Російської Федерації, прийнятим Державною Думою 11 січня 1995 р., та Положенням про Федеральну службу фінансово-бюджетного нагляду, затвердженим постановою уряду Російської Федерації від 15.06.2004 р., а також підзаконними актами: Стандартом СФК 101 «Загальні правила проведення контрольного заходу», затвердженим Колегією Рахункової палати Російської Федерації (протокол від 2 квітня 2010 року № 15К (717)), Стандартом СФК 104 «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів», затвердженим Колегією Рахункової палати Російської Федерації (протокол від 9 червня 2009 року № 31К (668)) та Стандартом СФК 4702 «Порядок організації і проведення спільних контрольних і експертно-аналітичних заходів Рахунковою палатою Російської Федерації і контрольно-рахункових органів Російської Федерації», затвердженим Колегією Рахункової палати Російської Федерації (протокол від 7 липня 2006 року № 25К (492)) [122,123, 240–242].

Згідно з вищезазначеним законом, Рахункова палата Російської Федерації є постійно діючим органом державного фінансового контролю, утворюваним Федеральними З Російської Федерації і підзвітним йому.

Завданнями Рахункової палати є: організація і здійснення контролю своєчасного виконання прибуткових і витратних статей федерального бюджету і бюджетів федеральних позабюджетних фондів за обсягами, структурою і цільовим призначенням; визначення ефективності і доцільності витрат державних коштів та використання федеральної власності; оцінка обґрунтованості прибуткових і витратних статей проектів федерального бюджету і бюджетів федеральних позабюджетних фондів; фінансова експертиза проектів федеральних законів, а також нормативних правових актів федеральних органів державної влади, що передбачають витрати, які покриваються за рахунок федерального бюджету або впливають на формування і виконання федерального бюджету і бюджетів федеральних позабюджетних фондів; аналіз виявлених відхилень від встановлених показників федерального бюджету і бюджетів федеральних позабюджетних фондів та підготовка пропозицій, направлених на їх усунення й

удосконалення бюджетного процесу в цілому; контроль за законністю і своєчасністю руху федерального бюджету і федеральних позабюджетних фондів в Центральному банку Російської Федерації, уповноважених банках та інших фінансово-кредитних установах Російської Федерації; регулярне надання Раді Федерації і Державній Думі інформації про хід виконання федерального бюджету і результати контрольних заходів, що проводяться [122].

Відповідно до зазначеного положення, Федеральна служба фінансово-бюджетного нагляду Російської Федерації є федеральним органом виконавчої влади, що здійснює функції з контролю і нагляду у фінансово-бюджетній сфері, а також функції органу валютного контролю. Основними повноваженнями є здійснення контролю і нагляду, зокрема, за використанням коштів федерального бюджету, коштів державних позабюджетних фондів, а також матеріальних цінностей, що знаходяться у федеральній власності; дотриманням резидентами і нерезидентами (за винятком кредитних організацій і валютних бірж) валютного законодавства Російської Федерації, вимог актів органів валютного регулювання і валютного контролю, а також за відповідністю валютних операцій, що проводяться, умовам ліцензій і дозволів; дотриманням вимог бюджетного законодавства Російської Федерації одержувачами фінансової допомоги федерального бюджету, гарантій Уряду Російської Федерації, бюджетних кредитів, бюджетних позик і бюджетних інвестицій; виконанням органами фінансового контролю федеральних органів виконавчої влади, органів державної влади суб'єктів Російської Федерації, органів місцевого самоврядування законодавства Російської Федерації про фінансово-бюджетний контроль і нагляд. Також ця служба здійснює в межах своєї компетенції виробництво у справах про адміністративні правопорушення відповідно до законодавства Російської Федерації; представляє в установленому порядку в судових органах права і законні інтереси Російської Федерації з питань, віднесених до компетенції Служби [123].

За результатами проведених досліджень встановлено, що методологічні підходи стосовно функціонування та формування системи державного фінансового контролю зазнають постійного

доопрацювання та вдосконалення, як з боку наукової спільноти, так і з боку фахових міжнародних інституцій, за допомогою механізмів державного управління.

Таким чином, ми отримали проміжний результат дослідження, що дає нам змогу запропонувати низку авторських розробок та пропозицій у прогностичному розділі (3) роботи.

1.3. Вплив механізмів державного управління на систему державного фінансового контролю

Продовжимо наші наукові розвідки дослідженням питання формування системи державного фінансового контролю за допомогою механізмів державного управління.

Проведемо дослідження у даному напрямку за наступним алгоритмом: державне управління – функції державного управління – загальні механізми державного управління – конкретні механізми державного управління, за допомогою яких формується система державного фінансового контролю (економічний та похідний від нього – фінансовий, організаційний, нормативно-правовий).

Державне управління – практичний, організуючий і регулюючий вплив держави на суспільну життєдіяльність людей з метою її впорядкування, зберігання або перетворення, що спирається на її владну силу. Державне управління охоплює діяльність органів та установ усіх гілок державної влади (законодавчої, виконавчої, судової) з вироблення та здійснення регулюючих, організуючих і координуючих впливів на всі сфери життєдіяльності суспільства з метою задоволення його потреб [39, С. 63–64].

В. Корженко та Т. Лозинська зазначають, що категоріальний апарат державного управління формується завдяки синтезу відповідних ідей гуманітарних та соціальних наук, як-то: теорія держави і права, соціологія управління, інституціональна економіка, політологія, теорія систем тощо. Дослідники виокремили два підходи до розуміння сутності державного управління: по-перше, його можна розглядати як «управління державою». Мається на увазі, з одного боку,

діяльність державних органів стосовно управління всіма аспектами суспільно-політичними та господарського життя країни, а з іншого – діяльність громадського суспільства з удосконалення форми правління, реалізації дієвих принципів організації влади, формування ефективної соціально-економічної політики; по-друге, державне управління можна вважати «управлінням державою» (суб'єкт), що стосується окремих суспільних процесів і явищ, взаємовідносин між членами суспільства, різних проявів господарського життя, які виступають об'єктами управління. Цей підхід ґрунтується на суб'єктно-об'єктній концепції управління, за якої державне управління сприймається як менеджмент на державному рівні, можливо, занадто переобтяжений регламентами, правилами та узгодженнями [96, С.17].

Функції державного управління – реальні, силові, цілеспрямовані, організуючі та регулюючі впливи на певне явище, відношення чи стан. Під функціями державного управління слід розуміти види управлінських впливів держави, специфіка яких визначається предметом, змістом і способом перетворення об'єктів управління або його власних управлінських компонентів. Функції державного управління тісно пов'язані із суспільними функціями держави й відображають способи здійснення останніх [39, С. 211].

У свою чергу Г. Одінцева, В. Дзюндзюк та Н. Мельтюхова вважають, що формування складу та визначення змістовної характеристики функцій державного управління безпосередньо залежать від функцій держави, тобто основних напрямів її діяльності, спрямованої на досягнення взаємоузгодженості та задоволення різноманітних інтересів окремих громадян, соціальних груп і суспільства в цілому. На різних етапах історичного розвитку держави перед нею постають ті чи інші основні завдання, засобом вирішення яких є функціональна діяльність. Розрізняють внутрішні та зовнішні функції держави. Всі вони в тією чи іншою мірою пов'язані з державним управлінням, реалізуються системою органів влади та їх апаратом.

Функції управління як відносно відокремлені в процесі розподілу управлінської праці види діяльності, що відрізняються специфічним формами та методами впливу на

керовані об'єкти чи процеси, поділяються на декілька груп: основні (загальні) і конкретні (спеціальні), які в свою чергу поділяють на головні та допоміжні функції.

Основні функції беруть участь у здійсненні будь-якого управлінського циклу і включають до свого складу планування, організацію, мотивацію і контроль.

Конкретні функції забезпечують управління суспільними процесами, відповідними сферами, на певному рівні ієрархії або в конкретних умовах, з них: головні функції охоплюють діяльність у різних сферах державного управління з розподілом на політико-адміністративні, економічні, соціальні та культурно-освітні; конкретні функції забезпечують в кожній установі нормальне виконання основних і головних функцій, а саме управління персоналом, організацію служб та процедур, технічне забезпечення управління, формування бюджету, юридичне забезпечення, діловодство, контроль та аудит, інформаційне забезпечення та зв'язки з громадськістю.

Таким чином, функції державного управління створюють єдину систему і як її складові елементи мають тісні взаємозв'язки. Цим зумовлюється й об'єктивна необхідність взаємоузгодженої діяльності органів влади, між якими розподіляються повноваження зі здійснення функцій державного управління [125, С. 55–66].

За визначенням, що наведено в Енциклопедичному словнику з державного управління, «механізми державного управління» за формою подання розкриваються наступним чином: «...це схематичне зображення статично-динамічного (структурно-функціонального) змісту процесу управління як взаємодії суб'єкта й об'єкта, єдності діяльності і відносин, функціонування певної системи чи підсистеми» [124].

В. Бакуменко визначає механізми державного управління як практичні заходи, засоби, важелі, стимули за допомогою яких органи державної влади впливають на суспільство, виробництво, будь-яку соціальну систему з метою досягнення поставлених цілей. Реальний механізм завжди конкретний і здійснюється з використанням наявних ресурсів. Може бути відображений наступною схемою: цілі – рішення – впливи – дії –

результати. Згідно з характером факторів впливу на процеси державного управління, виокремлюють політичні, економічні, соціальні та правові механізми [39, С. 116–117].

В свою чергу, Г. Одінцова, В. Дзюндзюк та Н. Мельтюхова вважають, що механізми державного управління – це спосіб розв’язання суперечностей явища чи процесу, послідовна реалізація дій, які базуються на основоположних принципах, цільовій орієнтації, функціональній діяльності з використанням відповідних їй форм і методів управління [125, С. 53].

Н. Мельтюхова доводить, що використання в теорії і практиці державного управління поняття «механізм управління» відбувається частіше за все для характеристики певних управлінських дій на рівні держави, галузі, регіону, окремої установи, процесу тощо. На рівні механізмів управління об’єктивно обумовленим є врахування об’єктів впливу (на відміну від предметів праці в технології), а також закономірностей і принципів, які відображають особливості функціонування відповідних систем. Поняття «механізм» використовується для більш складних і масштабних управлінських дій, таких як взаємодія органів державної влади та органів місцевого самоврядування, здійснення державою економічної або соціальної функцій, узгодження державних і місцевих інтересів тощо. Погоджуємось із поширеним у науковій літературі поділом механізмів державного управління на організаційні, правові, економічні та комплексні, пов’язаним з методами впливу суб’єкта на об’єкт. Дослідження свідчать про те, що на практиці завжди використовуються разом бюджетне фінансування, податкова політика, ліцензування, акредитування, стандартизація тощо, обумовлені необхідністю реалізації державних, галузевих, регіональних й особистісних інтересів і базуються на певних нормативних настановах. Таким чином, з позиції системного та комплексного підходів доцільним є вести мову завжди про організаційно-економічні механізми державного управління чи регулювання з обов’язковим урахуванням нормативної бази, на якій вони побудовані. З метою більш детального дослідження можна розглядати окремо організаційний чи економічний механізми, але при цьому необхідно постійно пам’ятати про їх нерозривний зв’язок. Розмаїття характеристик об’єктів

державного управління обумовлює специфіку зв’язків між ними та суб’єктами, сукупності методів, що використовуються для здійснення впливу на об’єкт та організації зворотного зв’язку тощо.

Механізм має бути побудований таким чином, щоб його функціонування забезпечувало зміцнення цілісності відповідної системи, для чого необхідно обрати оптимальний рівень децентралізації прийняття управлінських рішень.

Суб’єкт і об’єкт є найпершими елементами механізму управління, саме їх взаємодія відображена в нормативних документах, що регламентують вплив держави на будь-яку сферу життєдіяльності суспільства [113, С. 140, 141, 146].

Н. Нижник та О. Машков визначають поняття механізму державного управління як складову частину системи управління, що забезпечує вплив на фактори, від стану яких залежить результат діяльності управлінського об’єкта [120, С. 37].

О. Радченко дає інтегральне визначення категорії «механізм державного управління» у її широкому розумінні, спираючись на визначені характерні ознаки: механізм державного управління – це системна сукупність інституцій, структур, послідовних дій, форм, станів і процесів у державі як продукт організованої людської діяльності, що має на меті реалізацію інтересів і потреб людей та вирішення нагальних суспільно-політичних проблем за рахунок державного впливу й регулювання суспільної життєдіяльності на основі усталених суспільних цінностей, норм і правил; є формою реалізації функції держави та має суб’єктом органи державного управління.

Відповідно, класифікувати механізми державного управління можна за сферами життєдіяльності суспільства, функціональним призначенням, рівнем державного впливу, суб’єктом управління тощо [207].

В. Корженко та Т. Лозинська розглядають «механізми державного управління» як засоби усунення суперечностей окремих суспільних явищ чи процесів, вирішення проблем, що виникають у різних сферах людської діяльності, зокрема економічній. Також механізми державного управління забезпечують вирішення окремих проблем у межах існуючого

механізму державного впливу. Дослідники аналізують адміністративний та економічний механізми державного управління. Визначальною рисою адміністративного механізму державного управління є застосування елементів авторитарного типу відносин між суб'єктом і об'єктом управління, якщо йдеться про забезпечення національної безпеки держави. Економічний механізм державного управління відрізняється від адміністративного тим, що він не примушує і не забороняє економічному суб'єкту виконувати певні дії, залишаючи йому свободу вибору, але цей механізм створює умови, за яких дії економічних суб'єктів коштуватимуть дорожче чи дешевше.

Згадані вище автори зазначають, що для впровадження механізмів державного управління потрібна відповідна нормативно-правова база. Закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради і Кабінету Міністрів України, розпорядження, накази та інструкції органів виконавчої влади різних рівнів тощо є законною підставою для примусу або переконання об'єкта управління до виконання певних дій. [96, С. 21–23].

Враховуючи вищенаведені категоріальні визначення механізму державного управління, зроблений науковцями, які досліджували це поняття, визначення впливу механізмів державного управління на систему державного фінансового контролю доцільно провести на підставі конкретних механізмів державного управління, за допомогою яких саме і формується система державного фінансового контролю (організаційний, нормативно-правовий, економічний та фінансовий, як похідний від економічного).

При визначенні впливу механізмів державного управління на систему державного фінансового контролю слід зазначити, що комплексне, системне та спільне застосування жодного з механізмів державного управління, окремо застосованого до системи, не відіграє переважної та найвпливовішої ролі.

На рівні наукової думки щодо державного управління, фінансовий механізм ще не застосовувався відокремлено від економічного, проте існує необхідність цього при дослідженні понять, що безпосередньо стосуються категорій, які є елементами системи державних фінансів.

Фінансовий механізм у державних науках ще залишається категорією, що потребує певного додаткового дослідження.

В. Кириленко, наприклад, досліджував структуру фінансового механізму державного управління та формування певної системи фінансового механізму державного управління, ґрунтуючись на працях іноземних й вітчизняних вчених-економістів [89].

У свою чергу, під час дисертаційного дослідження І. Алфьорова вивчала вдосконалення механізмів державного управління розвитком соціально-економічної інфраструктури регіону, шляхом побудови ефективного фінансового механізму реалізації фінансової політики держави щодо розвитку соціально-економічної інфраструктури [1].

Фінансова думка має певні напрацювання щодо визначення сутності фінансового механізму, слід пригадати роботи О. Василика, А. Глущенко, О. Романенко та інших.

Наприклад С. Юрій та В. Федосов дають таке визначення: «Фінансовий механізм – 1) у вузькому розумінні – сукупність конкретних важелів та методів створення і використання фінансових ресурсів з метою забезпечення функціонування й розвитку державних структур, суб'єктів господарювання і населення; 2) у широкому розумінні – комплекс фінансових методів, форм і важелів впливу на соціально-економічний розвиток суспільства» [252, С. 610].

Проте фінансові науки мають власний предмет та поле дослідження, яке не співпадає з предметом науки державного управління. У загальноприйнятій трактовці фінансовий механізм тлумачиться як система фінансових важелів, стимулів, методів завдяки задіянню яких можуть бути досягнуті певні фінансові цілі. Таким чином, первинним є опис елементів, що існують, визначення можливості їх впливу на фінансову систему. У наведеному вище визначенні є відсутнім державне управління.

Нижче ми окреслимо основні власні вимоги до визначення фінансового механізму державного управління, підґрунтям для яких стане:

1) розкриття Енциклопедичним словником з державного управління терміну «механізми економічні» як: «сукупність фінансово-економічних управлінських методів, інструментів

і стимулів, за допомогою яких держава регулює економічні процеси та забезпечує реалізацію соціально-економічних функцій» [219];

2) схема механізму державного управління (цілі – рішення – впливи – дії – результати) та принцип його побудови: реальний механізм завжди конкретний і формується згідно з характером факторів впливу, на процеси державного управління [39, С. 116–117];

3) визначення, що механізм має бути побудований таким чином, щоб його функціонування забезпечувало зміцнення цілісності відповідної системи, а також має сприяти виконанню основних і конкретних управлінських функцій, не суперечити логіці процесу прийняття і реалізації рішення, забезпечувати реалізацію інтересів об'єкта і суб'єкта [113, С. 146];

4) принципи побудови державно-управлінських механізмів:

- системність урахування інтересів і особливостей усіх учасників відносин;

- історичність і ситуативність (використання досягнень і врахування специфіки обставин, що склалися);

- сприяння виконанню основних і конкретних функцій, розподілу і кооперуванню праці;

- створення умов для розвитку людини, реалізації її творчої активності [113, С. 146–147].

Першим кроком є визначення та формування цілі фінансового механізму державного управління стосовно системи державного фінансового контролю – в нашому випадку це ефективне управління державними фінансовими ресурсами. У цьому сенсі основним фактором впливу на процес державного управління є фінансові ресурси держави.

Другим кроком є вибір рішення, яке буде оптимальним для досягнення встановленої цілі.

Третім кроком є вибір заходів впливу. На цьому рівні визначаються суб'єкти державного управління, які мають відповідні повноваження стосовно формування, перерозподілу, використання й контролю державних фінансових ресурсів, а також разом із цим формулюється сутність заходу впливу.

Четвертий крок – це дії, тобто алгоритм реалізації визначених заходів впливу в межах прийнятого рішення з метою досягнення визначеної цілі.

І останнім, логічним кроком є отримання очікуваного результату, що є досягненням визначеної цілі за обраним алгоритмом реалізації визначених заходів впливу відповідно до прийнятого рішення.

Запропонована побудова фінансового механізму державного управління дає змогу вдосконалити категоріальний апарат державних наук шляхом категоріального визначення більш прикладного поняття – фінансовий механізм державного управління є інструментом реалізації функцій фінансів й державного управління з цільовизначальним характером впливу на фінансову систему, державні фінанси, бюджетну систему, фінансову безпеку держави та систему державного фінансового контролю.

Введення витлумаченого з точки зору державного управління поняття фінансового механізму державного управління дає змогу досліджувати формотворчі фактори впливу держави на систему державного фінансового контролю, повною мірою охоплюючи предмет дослідження.

Дослідження цілісності системи державного фінансового контролю повинно продовжитися розглядом її організаційного механізму.

Згідно з Енциклопедичним словником з державного управління «механізми організаційні» являють собою «...послідовність етапів проектування структур, детального аналізу і визначення системи цілей, продуманого виділення організаційних підрозділів і форм їх координації для забезпечення функціонування деякого комплексу (організаційної системи). Кожна складна система (комплекс) володіє внутрішньою підсистемою управління, що виконує різні функції управління» [88].

За визначенням Н. Нижника та О. Машкова: «організаційний механізм державного управління – це сукупність різних за своєю природою конкретних організаційних елементів у механізмі, що повинні організовувати регулювання, управління в інтересах державної влади, ефективну діяльність державної управлінської системи. Основне призначення організаційних елементів у складі комплексного механізму управління – формування і посилення організаційного потенціалу суб'єктів управління як складової частини системи управління» [120, С.39].

Організаційний механізм формує внутрішню структуру системи державного фінансового контролю, він створює структуру системи, встановлює та впорядковує структурні зв'язки між її елементами, будуючи відповідну ієрархію. Формування дієвого організаційного механізму підвищує управлінський потенціал системи. Збільшення керованості системи державного фінансового контролю здатне покращити загальний рівень державного управління в Україні.

Н. Нижник та О. Машков зупинилися на наступному визначенні цього поняття: «система – це сукупність взаємопов'язаних елементів, що утворюють певну цілісність, яка володіє певними властивостями, котрі не зводяться до суми властивостей її елементів. Система (тобто внутрішньо організована єдність деяких елементів) являє собою нову якість порівняно з несистемним набором тих самих елементів» [120, С. 25].

В. Бакуменко, досліджуючи системи, зазначав, проте, що для соціальних систем існує певна багаторівнева впорядкованість структур, із допомогою якої можна спростити їх опис в ієрархічному відображенні.

Оскільки основою існування соціальної системи є її діяльність, то логічно розглядати розвиток останньої теж як основу та найважливішу складову розвитку такої системи. Цей розвиток проявляється передусім у підвищенні ефективності діяльності в основному за рахунок впровадження нових технологій, удосконалення управління і, як наслідок, підвищення якості результатів діяльності. Основними напрямками підвищення ефективності діяльності є забезпечення якості її результатів, їх збільшення та поширення у просторі й часі [10, С. 119, 143].

Автор поділяє думку дослідників системи державного управління, зокрема думку згаданих вище науковців, що полягає у визначальній ролі структури системи як ключового поняття організаційного механізму державного управління. Для підтвердження наведемо таку цитату: «Система – сукупність взаємозв'язаних і розташованих у певному порядку елементів, що складають цілісне утворення. Єдність системи виявляється у такій взаємній залежності її компонентів, коли зі зміною одного з них змінюються й усі інші, що впливає на систему в цілому. Основними характеристиками всякої системи

є структура її елементів, розподіл функцій між ними, взаємозв'язок елементів структури всередині її та з навколишнім оточенням» [120, С. 27].

Нормативно-правовий механізм є складовою частиною структури механізму державного управління, який формує зовнішні межі системи державного фінансового контролю у середовищі державних фінансів.

Державний фінансовий контроль країни функціонує як єдиний механізм і має складові елементи у складі Рахункової палати України, Державної Контрольно-ревізійної служби України, Державного казначейства України, а також здійснюється на рівні міністерств і інших центральних органів виконавчої влади (до 01.01.2012 року – структурні контрольно-ревізійні підрозділи, а з 01.01.2012 року – структурні підрозділи внутрішнього аудиту).

Функціонування механізму державного фінансового контролю забезпечено чинним законодавством України, перш за все Конституцією України та Бюджетним Кодексом України, як у попередній редакції, так і в новому Бюджетному Кодексі України, прийнятим 8 липня 2010 року № 2456-VI, що став чинним з 01 січня 2011 р., Законами України, правовими актами Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правовими актами суб'єктів контролю, якими визначено правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення тим або іншим суб'єктом державного фінансового контролю, а також передбачено здійснення контролю за відповідними напрямками [94, 25, 24].

Розглянемо докладніше вищенаведене законодавче підґрунтя функціонування державного фінансового контролю в Україні в розрізі відповідної структурної побудови із різних рівнів нормативно-правових актів.

По-перше, законодавчим актом найвищого рівня – Конституцією України (стаття 98) – контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України [94].

По-друге, наступним рівнем законодавчого акту є Бюджетний Кодекс України, який набрав чинності з 01 січня 2011 року. Згідно з ним впроваджено контроль за дотриманням

бюджетного законодавства, класифіковано порушення бюджетного законодавства та встановлена відповідальність за порушення бюджетного законодавства під час бюджетного процесу його учасниками. Впровадження контролю за дотриманням бюджетного законодавства визначено в наступних статтях Кодексу, а саме:

- статтею 19 «Стадії та учасники бюджетного процесу» – передбачено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства;

- статтею 22 «Розпорядники бюджетних коштів» – визначено контрольні дії головних розпорядників бюджетних коштів, зокрема здійснює управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

- статтею 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» – визначається, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту); правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності; досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; запобігання порушенням бюджетного

законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності; обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Також визначено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах:

- внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ;

- внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Крім того, основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України;

- статтею 110 «Повноваження Рахункової палати з контролю у бюджетному процесі» наведено перелік контрольних повноважень Рахункової палати України за:

- надходженням та використанням коштів Державного бюджету України;

- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу;

- ефективністю управління коштами Державного бюджету України;

- використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету.

Також визначено, що Рахункова палата України подає Верховній Раді України висновки та пропозиції щодо стану надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання за підсумками кожного кварталу;

• статтею 111 «Повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» передбачено наступне:

1. Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України.

Міністерство фінансів України в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, якщо інше не передбачено законодавством.

2. Місцеві фінансові органи здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів.

3. Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи у встановленому законодавством порядку одержують від центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, банків та інших фінансових установ усіх форм власності пояснення, матеріали й інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їх виконання;

• статтею 112 «Повноваження Державної казначейської служби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначено такі контрольні повноваження:

1. До повноважень Державної казначейської служби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;

3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Державна казначейська служба України в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ і контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності;

• статтею 113 «Повноваження органів Державної фінансової інспекції України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначено такі повноваження:

1. До повноважень органів Державної фінансової інспекції України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);

2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

5) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

6) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

2. Державна фінансова інспекція України щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та

Міністерству фінансів України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Класифікація порушень бюджетного законодавства та встановлена відповідальність за порушення бюджетного законодавства під час бюджетного процесу його учасниками визначено в наступних статтях Кодексу:

- статтю 116 «Порушення бюджетного законодавства» визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання, а саме:

- 1) включення недостовірних даних до бюджетних запитів;
- 2) порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;
- 3) визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;
- 4) планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;
- 5) порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради);
- 6) порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 7) прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог цього Кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів);
- 8) порушення вимог цього Кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом;

9) включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень із джерел, не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

10) зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;

11) зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів;

12) здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог цього Кодексу;

13) прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій;

14) розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог цього Кодексу;

15) створення позабюджетних фондів, порушення вимог цього Кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів;

16) порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;

17) порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

18) порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;

19) порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Державного казначейства України;

20) взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

21) порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань;

22) порушення вимог цього Кодексу при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;

23) здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державного казначейства України;

24) нецільове використання бюджетних коштів;

25) порушення вимог цього Кодексу при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набуття чинності закону про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет);

26) надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог цього Кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету;

27) здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч цьому Кодексу;

28) здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до цього Кодексу мають проводитися з іншого бюджету;

29) здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;

30) порушення вимог цього Кодексу щодо виділення коштів із резервного фонду бюджету;

31) порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації;

32) включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

33) порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;

34) порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;

35) невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;

36) включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

37) видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;

38) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;

39) порушення вимог статті 28 цього Кодексу щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет;

40) інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу;

• статтею 117 «Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства» зазначено, які можуть застосовуватися заходи впливу на учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства – застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1–3, 10, 11, 14–29, 32–36, 38 і 40 частини першої статті 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому статтею 120 цього Кодексу;

3) призупинення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 20, 22–29, 38 і 40 частини першої статті 116 цього Кодексу.

Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України;

4) зменшення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), пунктом 29 та пунктом 38 частини першої статті 116 цього Кодексу.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 24 (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) частини першої статті 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 7 частини першої статті 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому статтею 122 цього Кодексу;

7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 28 частини першої статті 116 цього Кодексу.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Державного казначейства України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України, – застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом;

• статтею 118 «Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» визначено:

1. Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою усунення порушення бюджетного законодавства може застосовуватися учасниками бюджетного процесу, уповноваженими цим Кодексом на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

2. Рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених пунктами 2–5 та 7 частини першої статті 117 цього Кодексу, приймається Міністерством фінансів України, органами Державного казначейства України, органами Державної контрольно-ревізійної служби, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах наданих їм повноважень на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів. Рішення набирає чинності з дня його підписання.

Форма та порядок складання протоколу про порушення бюджетного законодавства встановлюються Міністерством фінансів України.

3. Не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених статтею 117 цього Кодексу, за раніше виявлені й усунені порушення бюджетного законодавства.

4. Інформація про результати здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства оприлюднюється органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законом;

• стаття 119 «Нецільове використання бюджетних коштів» дає тлумачення, що нецільове використання бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, яке не відповідають:

1) бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

2) напрямам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;

3) бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів);

• статтею 120 «Зупинення операцій з бюджетними коштами» визначено, що:

1. Зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у зупиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Механізм зупинення операцій з бюджетними коштами визначається Кабінетом Міністрів України.

2. Зупинення операцій з бюджетними коштами можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом;

• статтею 121 «Відповідальність за порушення бюджетного законодавства» передбачено наступне:

1. Посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом.

2. Порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь;

• статтею 124 «Оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства» визначено права й обов'язки об'єкта контролю у разі його незгоди з застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, такі як:

1. Рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства може бути оскаржено у порядку,

встановленому законом. Рішення може бути оскаржено в органі, що його виніс, або в суді протягом 10 днів з дня його винесення, якщо інше не передбачено законом.

2. Оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства не зупиняє виконання зазначеного рішення.

3. У разі визнання судом рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства повністю чи частково незаконним особою, щодо якої воно було винесено, поновлюються обмежені таким рішенням права.

4. Рішення суду може бути оскаржено у порядку, встановленому законом.

Наступним рівнем нормативно-правового забезпечення функціонування державного фінансового контролю є Закони України, якими визначено правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення тим або іншим суб'єктом державного фінансового контролю:

- Законом України № 315/96-ВР від 11 липня 1996 року «Про Рахункову палату» визначено правові основи діяльності Рахункової палати України, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення [200];

- Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» визначено статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності [167].

Ще одним черговим рівнем нормативно-правового забезпечення функціонування державного фінансового контролю є правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України та внутрішні нормативно-правові акти суб'єктів, якими визначено правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення тим або іншим суб'єктом державного фінансового контролю:

- діяльність Державної контрольно-ревізійної служби в Україні як суб'єкта контролю регулюється:

1) Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010, яким було утворено Державну фінансову інспекцію України у складі Державної контрольно-ревізійної служби в Україні [195];

2) Указом Президента України 23 квітня 2011 року № 499/2011 (затверджено Положення про Державну фінансову інспекцію України [139]);

3) відповідними інструкціями і методичними рекомендаціями, затвердженими Кабінетом Міністрів України;

4) розробленими та затвердженими відповідним чином, внутрішніми нормативно-правовими актами;

- діяльність Державної казначейської служби України як суб'єкта фінансового контролю регулюється:

1) Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010, яким було утворено Державну казначейську службу України, поклавши на цю службу функції у сфері казначейського обслуговування державного бюджету [195];

2) Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 затверджено Положення про Державну казначейську службу України [136];

3) розробленими та затвердженими відповідним чином, внутрішніми нормативно-правовими актами;

- діяльність суб'єктів внутрішнього фінансового контролю визначається:

1) Постановою Кабінету Міністрів України 06 січня 2010 року № 2 «Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади» затверджено відповідний Порядок здійснення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи, що діяв до січня 2012 року [199];

2) Постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року №1001, якою затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, з упровадженням з січня 2012 року [43];

3) нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України, щодо визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту [93, 234];

4) внутрішніми нормативно-правовими актами з цього питання Державної контрольно-ревізійної служби.

Рештою законодавчих актів додатково передбачено забезпечення контролю за відповідними напрямками, зокрема:

- Законом України «Про основи національної безпеки України» від 19 червня 2003 року № 964-IV [196];

- Законом України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня 2006 року № 185-V, зокрема, визначено контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності, використанням державного майна [205];

- Законом України «Про здійснення державних закупівель» від 1 червня 2010 року № 2289-VI визначено повноваження Державної казначейської служби України у сфері державних закупівель, а також визначено, що Рахункова палата, Антимонопольний комітет України, Державна фінансова інспекція України, Державна служба статистики України здійснюють контроль у сфері державних закупівель у межах своїх повноважень, визначених Конституцією та законами України [189];

- Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання надання платних адміністративних послуг» від 5 січня 2011 р. № 33.

На підставі вищенаведеного дослідження нормативно-правового механізму державного фінансового контролю можна говорити про необхідність удосконалення нормативно-правового механізму державного фінансового контролю, зокрема і з урахуванням світового досвіду.

Наприкінці розгляду цього питання, зауважимо, що детальна діяльність суб'єктів державного і внутрішнього фінансового контролю та її регламентація нормативно-правовими актами розробленими за видами або формою здійснення відповідних повноважень, а також стандартами та методичними рекомендаціями з організації та проведення відповідних повноважень, буде розглянуто у підрозділах 2.2. та 2.3.

Підсумовуючи дослідження цього розділу, можна дійти наступних висновків:

Обґрунтовано взаємозв'язок категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю», що виявляється при побудові логічного ланцюга понять: фінанси – фінансова

система – державні фінанси – бюджетна система – фінансова безпека держави – система державного фінансового контролю, застосовуючи метод індукції та дедукції, що дає змогу довести функціонування системи державного фінансового контролю як опредметнення контрольної функції фінансів.

Систематизовано теоретико-законодавче підґрунтя функціонування системи державного фінансового контролю, зокрема цілісної системи державного фінансового контролю. Цілісна система державного фінансового контролю – це якісна характеристика функціонування системи державного фінансового контролю, що полягає у всебічному охопленні всіх сторін і зв'язків множини елементів більш низького порядку, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях та ієрархічних зв'язках між собою, а також формує відповідну систему більш високого порядку, здатну до саморозвитку.

Зроблено категоріальне визначення кінцевому поняттю у запропонованому логічному ланцюгу взаємозв'язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю»: система державного фінансового контролю – це множина складових контролю: видів, методів, елементів, форм, принципів та характеру організації, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях і ієрархічних зв'язках між собою та формують відповідну єдність, спрямовану на всебічний та всеохоплюючий захист фінансових і майнових ресурсів держави.

Визначено принципи функціонування та розбудови цілісної системи державного фінансового контролю – обов'язковість, періодичність, пріоритетність. На підставі поглиблення та розширення понять принципів обов'язковості й періодичності доведена необхідність вживання принципу пріоритетності.

Розроблено та запропоновано до введення у науковий обіг і практичну діяльність критерій якості цілісності системи, до якого віднесено її здатність здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу державних фінансових ресурсів усіма видами контролю, на підставі принципів, методів і форм контролю. Саме здатність системи державного фінансового

контролю здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу фінансових ресурсів держави є науково-практичним виміром її цілісності та стратегічним орієнтиром її розвитку.

Під час дослідження складових системи державного фінансового контролю, було здійснено авторське визначення на загальному рівні виду контролю як угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю й окремого його різновиду, зокрема вищий фінансовий контроль являє собою вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю.

Запропоновано побудову фінансового механізму державного управління шляхом категоріального визначення більш прикладного поняття – фінансовий механізм державного управління є інструментом реалізації функцій фінансів і державного управління з цілевизначальним характером впливу на фінансову систему, державні фінанси, бюджетну систему, фінансову безпеку держави та систему державного фінансового контролю.

Пропонується власне визначення методу фінансового контролю як цілеспрямованої діяльності задля виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування сукупності взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструментарій контролю, що дає змогу здійснювати контрольні дії та заходи суб'єктам державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю. Способи контролю поділяються на загальнонаукові та специфічні, прийоми контролю та інструментарій контролю – на документальний і фактичний, які в свою чергу поділяються на власні елементи.

Основні положення даного розділу знайшли своє відображення у роботах автора [257, 259, 260, 263, 264] за списком літератури.

РОЗДІЛ 2

Оцінка функціонування системи державного фінансового контролю в Україні

2.1. Аналіз напрямів застосування державного фінансового контролю в Україні

Система державного фінансового контролю складається з таких елементів, як суб'єкт контролю (хто контролює); об'єкт контролю (кого контролюють); предмет контролю (що контролюють) [26, С. 544].

Доцільно зупинитися на більш детальному визначенні складових елементів системи державного фінансового контролю, в першу чергу – об'єкт контролю (кого контролюють).

Важливим елементом системи контролю є об'єкт контролю. У сфері державних фінансів об'єктом контролю виступають процеси формування і використання фінансових ресурсів державного сектору. Зміна контролюючої системи під впливом сучасних соціально-економічних трансформацій безпосереднім чином торкнулася об'єктів державного фінансового контролю у напрямі їх суттєвого ускладнення. Становлення ринкових відносин в Україні супроводжується появою підприємств різних форм власності, зміною джерел фінансових ресурсів, їх складу та структури, принципів їх використання, а також принципів кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків. У цих умовах з'явилося багато нових об'єктів державного фінансового контролю, які потребують належної уваги з боку держави [26, С. 549].

Розглянемо такий складовий елемент системи державного фінансового контролю, як предмет контролю (що контролюють).

Державні фінансові ресурси є предметом контролю системи державного фінансового контролю, відповідно до чого та з урахуванням низки макроекономічних показників, які відображають стан і обсяги складових державних фінансів, вартісну оцінку результатів роботи відповідних державних фондів, з метою забезпечення повноти контролю за державними ресурсами ми можемо визначити предмет контролю суб'єкта державного фінансового контролю у наступному складі:

- доходи бюджету;
- бюджетні кошти;
- видатки бюджету;
- гарантований державою борг;
- державний борг;
- витрати державного та місцевих бюджетів;
- надходження до місцевих бюджетів;
- власні надходження бюджетних установ;
- дефіцит державного бюджету;
- дефіцит місцевих бюджетів;
- дефіцит бюджету Пенсійного фонду;
- дефіцит бюджету інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- об'єкти управління державною власністю;
- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державні закупівлі за державні кошти;
- банкрутство суб'єкта господарювання державної власності або суб'єкта господарювання, де державі належить корпоративна частка будь-якого розміру;
- надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності;
- збір страхових коштів, контролю повноти та своєчасність їх сплати до державних фондів.

З метою повного охоплення контрольними заходами розглянутих вище складових елементів системи державного фінансового контролю, зокрема об'єктів контролю, а також

унеможливлення плутанини під час планування, організації і здійсненні контрольних дій, на наш погляд, доцільно більш детально зазначати об'єкти контролю, застосовуючи принцип причинності. Принцип причинності полягає у визначенні об'єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов'язана із зазначеним нами предметом контролю, тобто в обумовленості об'єкта предметом контролю.

Доцільно розглянути більш детально й проаналізувати, наведені складові державних фінансових ресурсів, з визначенням понять, урахуванням обсягів та їх вартісної оцінки.

Бюджетним кодексом України від 8 липня 2010 року № 2456-VI, який набув чинності 01 січня 2011 року, визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства [25].

У Кодексі наведено визначення термінів і понять, які застосовуються у бюджетному процесі:

- доходи бюджету – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ);

- бюджетні кошти (кошти бюджету) – належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету;

- видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надмірно сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування;

- гарантований державою борг – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо отриманих та непогашених на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями;

- витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів;

- надходження бюджету – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів;

- власні надходження бюджетних установ – кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності;

- державний борг – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення;

- дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету) [25].

Найбільш ґрунтовно обсяг і структуру державних фінансових ресурсів розкрито у державному бюджеті країни. Бюджетний процес є концентрованими розподільчо-перерозподільними відносинами державних фінансів. Данні для проведення аналізу бюджетного процесу України отриманні з Законів України «Про державний бюджет України» на відповідний рік [151–165]. Фактичні дані подано у табл. 2.1.

Період дослідження з 1997 по 2011 рр. автор визначив, враховуючи час початку грошової реформи в Україні, впровадженої Указом Президента України від 25 серпня 1996 року № 762/96, з метою використання єдиної грошової одиниці [149].

Наочно динаміку доходів за відповідний період відображає рис. 2.1.

Таблиця 2.1

Доходи, видатки та дефіцит (профіцит) Державного бюджету України з 1997 р. по 2011 р., тис. грн [151–165]

Рік	Доходи Державного бюджету	Видатки Державного бюджету	Розмір дефіциту (профіциту) Державного бюджету
1997	21660253,5	27411474,5	5751221,0
1998	21101050,9	24481773,9	3380723,0
1999	23895260,8	25135260,8	1240000,0
2000	33946526,9	33946526,9	0
2001	41961066,9	41961066,9	0
2002	45390509,5	49498467,3	4107957,8
2003	53272580,8	55907506,0	2634925,2
2004	65215662,8	72215687,6	7420233,9
2005	106124985,5	117394610,1	11128858,3
2006	127516631,0	140199363,7	13245666,9
2007	157287046,0	174631522,2	15715729,0
2008	231931966,7	253207875,1	25020179,1
2009	245309356,4	274156440,7	31563026,1
2010	252717994,9	305632473,7	52914478,8
2011	281464879,4	321920850,3	38843000,0

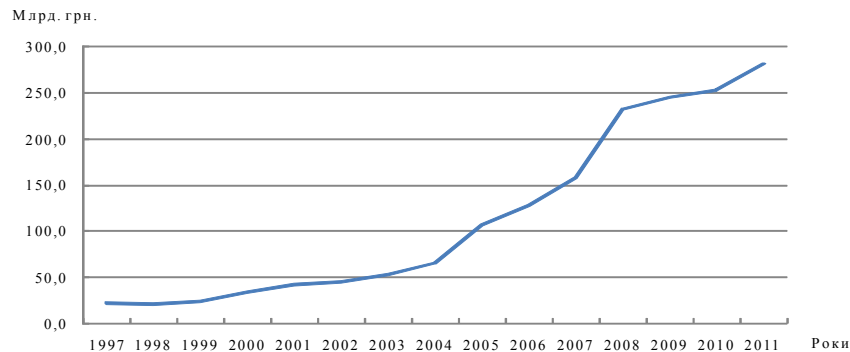


Рис. 2.1. Динаміка доходів Державного бюджету України з 1997 р. по 2011 р. [151–165]

Розглядаючи дані рис. 2.1, можемо зазначити, що з 1997 по 2004 рр. доходи Державного бюджету України зростали помірними темпами, але досить стабільно. Слід зауважити, що за даними табл. 2.1 саме у 2000 та 2001 рр. відсутній дефіцит бюджету, тобто було закладено підґрунтя сталого розвитку усієї економічної й соціальної системи.

З 2004 по 2008 рр. спостерігається стрімке зростання доходів Державного бюджету України, але порівнюючи з показниками дефіциту у цей період, відзначаємо його прискорене зростання.

Поточна ситуація, з 2008 по 2011 рр. характеризується найменшими темпами зростання доходів державного бюджету, що відповідає рівню 1999–2000 рр., тобто країна не змогла набрати темпів сталого збільшення державних доходів, а порівняно з різким збільшенням дефіциту державного бюджету за відповідний період, можемо зробити висновок про те, що бюджетна ситуація чи не найгірша за весь досліджуваний період.

Динаміка видатків Державного бюджету подана на рис. 2.2.

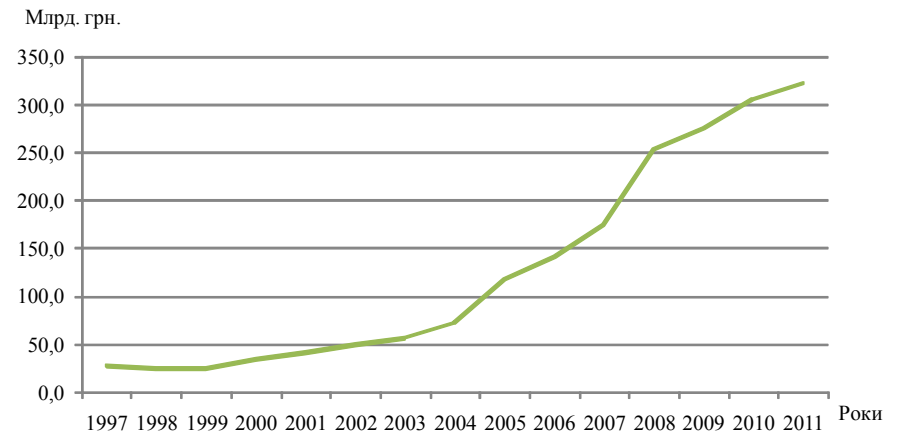


Рис. 2.2. Динаміка видатків Державного бюджету України з 1997 р. по 2011 р. [151–165]

З рис. 2.2 наочно спостерігаємо, що період з 1997 по 2004 рр. характеризується помірними темпами зростання видатків Державного бюджету України, 2004–2008 рр. – стрімкими, а з 2008 р. до поточного 2011 р. високими, але дещо менше за попередній період. Порівняно з графічним відображенням аналогічного періоду на рис. 2.1, можемо зазначити, що темпи зростання видатків значно вищі, ніж доходів, що є наочним свідченням проявів фінансової кризи у країні та дестабілізації її фінансової системи та механізмів державного управління.

Аналіз бюджетного процесу за розглянутий період, а саме з 1997 по 2011 роки, не буде ґрунтовним і повним без урахування дефіциту/профіциту Державного бюджету України. Динаміку дефіциту /профіциту подано на рис. 2.3.

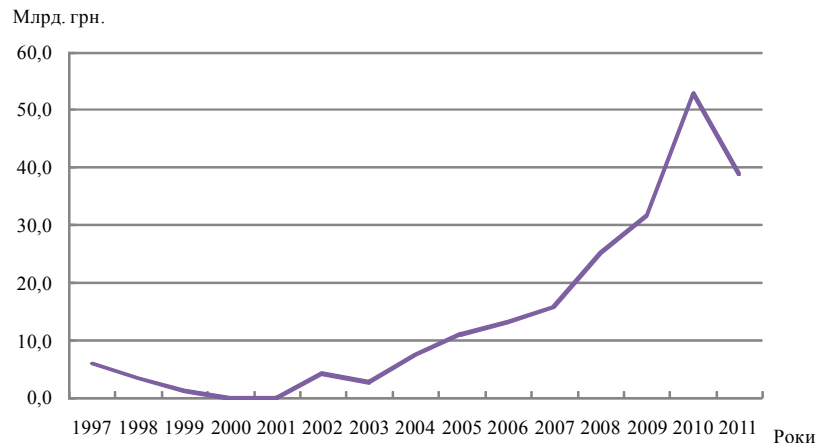


Рис. 2.3. Динаміка граничного розміру дефіциту Державного бюджету України з 1997 р. по 2011 р. [151–165]

Значні обсяги дефіциту Державного бюджету, який зазвичай покривається запозиченнями, вимагають проаналізувати й динаміку Державного та гарантованого державою боргу на підставі аналітичних і статистичних матеріалів Міністерства фінансів України.

Згідно з Інформаційною довідкою Міністерства фінансів України щодо державного та гарантованого державою боргу України за станом на 31 грудня 2010 року державний

і гарантований державою борг України становив 432235410,19 тис. грн або 54289336,46 тис. дол. США, в тому числі:

- державний та гарантований державою зовнішній борг – 276745560,73 тис. грн (64,03 % від загальної суми державного та гарантованого державою боргу) або 34759606,70 тис. дол. США;
- державний та гарантований державою внутрішній борг – 155489849,46 тис. грн (35,97 %) або 19529729,76 тис. дол. США [82].

Протягом 2010 року сума державного та гарантованого державою боргу України збільшилася у гривневому еквіваленті на 114331288,49 тис. грн (35,96 %):

- державний борг України збільшився на 96478895,59 тис. грн (42,50 %), в тому числі: державний зовнішній борг збільшився на 45886874,30 тис. грн (33,76 %) в основному за рахунок отримання двох траншів позики Міжнародного валютного фонду (на суму 16,05 млрд грн), випуску облігацій зовнішньої державної позики (на суму 19,8 млрд грн), комерційної позики VTB банку (на суму 15,8 млрд грн); державний внутрішній борг збільшився на 50592021,29 тис. грн (55,55 %) в основному за рахунок випуску облігацій внутрішньої державної позики для фінансування державного бюджету та поповнення Стабілізаційного фонду (на суму 39,8 млрд грн), збільшення статутних капіталів Укрексімбанку, НАК «Нафтогаз України» та Державної іпотечної установи (на суму 15,8 млрд грн), а також для відшкодування сум податку на додану вартість (на суму 16,4 млрд грн);

- гарантований державою борг України збільшився на 17852392,90 тис. грн (19,64 %), що пов'язано з випуском зовнішніх єврооблігацій «ФІНІНПРО» для фінансування заходів, пов'язаних із проведенням Євро-12 (на суму 4,5 млрд грн), отриманням Укравтодором кредиту від VTB CAPITAL (на суму 3,5 млрд грн) та отриманням траншів позики Міжнародного валютного фонду (на суму 11,1 млрд грн) [82].

Статистичні матеріали зі стану державного боргу України за останні 5 років станом на 31.12.2010 року подані у табл. 2.2 та 2.3.

Унікаючи коливання курсу гривні щодо іноземної валюти, наведемо у табл. 2.3 дані у доларах США.

Таблиця 2.2

Державний та гарантований державою борг станом на 31 грудня 2005 2010 рр., млн грн [41]

Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
<i>1</i>		<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Загальна сума державного та гарантованого державою боргу	78 146,57	80 548,52	88 744,74	189 410,39	317 904,12	432 235,41
Державний борг	63 145,42	66 113,79	71 294,28	130 689,65	226 996,31	323 475,20
Внутрішній борг	19 188,29	16 607,71	17 806,39	44 666,55	91 070,08	141 662,10
1. Заборгованість перед юридичними особами	10 023,47	7 695,39	9 146,57	33 521,86	87 631,51	138 355,79
2. Заборгованість перед банківськими установами	9 164,82	8 912,32	8 659,82	11 144,69	3 438,57	3 306,31
Зовнішній борг	43 957,13	49 506,07	53 487,89	86 023,10	135 926,23	181 813,10
1. Заборгованість за позиками, наданими міжнародними організаціями економічного розвитку	13 328,48	12 819,44	12 542,58	24 556,00	67 764,17	83 058,71
2. Заборгованість за позиками, наданими закордонними органами управління	11 928,14	10 749,72	9 778,88	13 280,74	12 540,71	11 270,99
3. Заборгованість за позиками, наданими іноземними комерційними банками	3,37	1,43	0,38	0,56	0,59	15 923,94
4. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	18 697,15	25 935,48	31 166,05	48 185,81	55 620,77	71 559,46
Гарантований борг	15 001,14	14 434,73	17 450,46	58 720,74	90 907,82	108 760,21

Таблиця 2.3

Державний та гарантований державою борг станом на 31 грудня 2005 2010 рр., тис. дол. США [41]

Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
<i>1</i>		<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Загальна сума державного та гарантованого державою боргу	15 474,57	15 950,20	17 573,22	24 598,75	39 812,66	54 289,34
Державний борг	12 504,04	13 091,84	14 117,68	16 972,68	28 427,84	40 628,91
Внутрішній борг	3 799,66	3 288,66	3 526,02	5 800,85	11 405,14	17 792,95
1. Заборгованість перед юридичними особами	1 984,85	1 523,84	1 811,20	4 353,49	10 974,52	17 377,67
2. Заборгованість перед банківськими установами	1 814,82	1 764,82	1 714,82	1 447,36	430,63	415,28
Зовнішній борг	8 704,38	9 803,18	10 591,66	11 171,83	17 022,70	22 835,97
1. Заборгованість за позиками, наданими міжнародними організаціями економічного розвитку	2 639,30	2 538,50	2 483,68	3 189,09	8 486,43	10 432,28
2. Заборгованість за позиками, наданими закордонними органами управління	2 362,01	2 128,66	1 936,41	1 724,77	1 570,53	1 415,65
3. Заборгованість за позиками, наданими іноземними комерційними банками	0,67	0,28	0,08	0,07	0,07	2 000,07
4. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	3 702,41	5 135,74	6 171,50	6 257,90	6 965,66	8 987,96
Гарантований борг	2 970,52	2 858,36	3 455,54	7 626,07	11 384,82	13 660,43
Внутрішній борг	0,19	0,19	198,21	259,87	1 761,16	1 736,78

1	2	3	4	5	6	7
1. Заборгованість перед юридичними особами	0,00	0,00	198,02	259,74	797,33	846,28
2. Заборгованість перед банківськими установами	0,00	0,00	0,00	0,00	963,71	890,38
3. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	0,19	0,19	0,19	0,12	0,12	0,12
Зовнішній борг	2 970,33	2 858,17	3 257,33	7 366,20	9 623,67	11 923,64
1. Заборгованість за позиками, наданими міжнародними організаціями економічного розвитку	1 409,37	1 010,99	665,09	5 020,31	6 441,09	7 740,64
2. Заборгованість за позиками, наданими закордонними органами управління	23,47	18,04	11,10	1,99	Т	190,59
3. Заборгованість за позиками, наданими іноземними комерційними банками	580,00	904,97	1 790,30	1 686,40	650,58	1 001,23
4. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	957,50	924,17	790,83	657,50	2 532,00	2 991,18

Динаміку державного та гарантованого державою боргу подано на рис. 2.4.

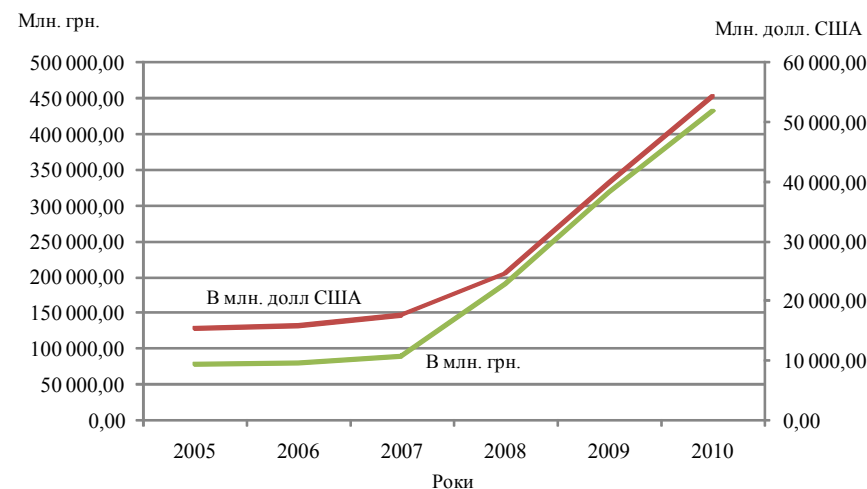


Рис. 2.4. Динаміка державного та гарантованого державою боргу з 2005 р. по 2010 р. [41]

Аналіз зображення рис. 2.4 дає змогу зробити висновок про надзвичайно швидке зростання державного боргу лише за період з 2008 р. по 31 грудня 2010 р. державний борг зріс майже удвічі у доларах США, а у гривнях майже у чотири рази.

Таке зростання обсягів Державного боргу не можливо пояснити виключно впливом фінансової кризи – це планомірна руйнація системи державних фінансів – її бюджетної системи. Стрімке зростання державного боргу загрожує фінансовій безпеці держави, наслідок – потрапляння держави у боргову залежність.

Підбиваючи підсумки дослідження державного боргу, маємо зазначити:

- по-перше, зростання державного бюджету свідчить про зменшення рівня боргової безпеки держави зокрема й фінансової безпеки загалом;

- по-друге, є наслідком функціонування не цілісної роздрібненої системи державного фінансового контролю, що не в змозі відстежувати ефективність використання державних фінансових ресурсів.

Здійснена оцінка суттєвих показників бюджетного процесу вказує на необхідність охоплення державним фінансовим контролем усього обсягу фінансових ресурсів держави.

Це важливе макроекономічне завдання здатна виконувати лише цілісна система державного фінансового контролю, усі складові якої гармонійно взаємодіють одна з одною.

Побудована за критерієм цілісності система державного фінансового контролю має попереджувати безконтрольне зростання фінансової заборгованості держави, її роль полягає у підтриманні бюджетної дисципліни.

За допомогою контрольних заходів можливо зменшити приріст обсягів Державного боргу за рахунок адекватності напрямків та обсягів запозичення, суворого контролю за цільовим використанням запозичених коштів та перерозподілу фінансових ресурсів, які мають бути повернуті до бюджету у результаті проведення контрольних заходів суб'єктами контролю.

Продовжуючи дослідження складових частин державних фінансів, слід проаналізувати діяльність держави у розрізі управління об'єктами державної власності. Відповідним органом управління є Фонд державного майна України, який керується з цього питання Законом України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня 2006 року № 185-V. Цим Законом визначаються правові основи управління об'єктами державної власності [205].

Управління об'єктами державної власності – здійснення Кабінетом Міністрів України та уповноваженими ним органами, іншими суб'єктами, визначеними цим Законом, повноважень щодо реалізації прав держави як власника таких об'єктів, пов'язаних із володінням, користуванням і розпоряджанням ними, у межах, визначених законодавством України, з метою задоволення державних та суспільних потреб [205].

Об'єктами управління державної власності є:

- майно, яке передане казенним підприємствам в оперативне управління;
- майно, передане державним комерційним підприємствам (далі – державні підприємства), установам та організаціям;

– майно, яке передане державним господарським об'єднанням;

– корпоративні права, що належать державі у статутних фондах господарських організацій (далі – корпоративні права держави);

– державне майно, що забезпечує діяльність Президента України, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, управління яким здійснюється в порядку, визначеному окремими законами;

– державне майно, передане в оренду, лізинг, концесію;

– державне майно, що перебуває на балансі господарських організацій і не увійшло до їх статутних фондів або залишилося після ліквідації підприємств та організацій;

– державне майно, передане в безстрокове безоплатне користування Національній академії наук України, галузевим академіям наук;

– безхазяйне та конфісковане майно, що переходить у державну власність за рішенням суду [205].

Подано аналітичні данні щодо суб'єктів господарювання державного сектору економіки, і за результатами інвентаризації об'єктів державної власності:

- «визнані» органами управління (належність до сфери управління відповідного органу державної влади підтверджена цим органом) та обліковуються в Єдиному Реєстрі об'єктів державної власності;

- «не визнані» органами управління (належність до сфери управління відповідного органу державної влади не підтверджена цим органом) у розрізі суб'єктів управління за станом на 01.10.2010 року [85].

Інформація налічує у розрізі адміністративно-територіальних одиниць України, а саме – областей та міст Києва і Севастополя, фактичні данні подані у таблиці 2.4 [85].

А також у розрізі належності, загальної кількості об'єктів державної власності усього 4142, до сфери управління відповідного органу державної влади, з загального складу таких органів у кількості 110 одиниць (див. дод. Ж).

Таблиця 2.4

**Кількість суб'єктів господарювання
державного сектору економіки станом на 01.10.2010 р.
у розрізі адміністративно-територіальних одиниць України**

К о д	Область Назва	Кількість суб'єктів господарю вання (державні підпри ємства, дочірні підпри ємства та їхні об'єднання), які «визнані» ОДУ	Кількість суб'єктів господарю вання (державні підпри ємства, дочірні підпри ємства та їхні об'єднання), які «не визнані» ОДУ або по яких відомості не подавались	Кількість господарських товариств, які мають державну частку у статутних капіталах (за даними Реєстру корпоративних прав держави станом на 01.10.2010)		
				Усьог о	У т.ч. біль ше 50 %	У т.ч. біль ше 25 %
1	2	3	4	5	6	7
01	Ар Крим	171	102	33	12	23
05	Вінницька	114	50	10	1	6
07	Волинська	72	29	6	1	3
12	Дніпропет ровська	244	527	29	14	22
14	Донецька	304	459	89	58	72
18	Житомирська	77	32	6	3	5
21	Закарпатська	78	32	9	5	7
23	Запорізька	95	77	24	8	16
26	Івано- Франківська	75	19	9	5	8
32	Київська	171	130	57	10	25
35	Кіровоград- ська	71	44	24	11	15
09	Луганська	154	115	75	38	59
46	Львівська	219	199	30	10	16
48	Миколаївська	76	54	2	1	1

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7
51	Одеська	215	212	16	8	10
53	Полтавська	97	38	13	3	10
56	Рівненська	93	53	6		3
59	Сумська	81	146	17	9	15
61	Тернопільська	77	79	20	6	13
63	Харківська	265	208	19	13	15
65	Херсонська	80	107	14	1	5
68	Хмельницька	83	42	17	6	14
71	Черкаська	95	50	9	1	5
73	Чернівецька	55	55	13		4
74	Чернігівська	77	27	8	4	6
80	м. Київ	951	470	121	71	102
85	м. Севастополь	52	13	3	1	2
	Не визначено			14		1
	Всього:	4142	3369	693	300	483

А також у розрізі належності, загальної кількості об'єктів державної власності усього 4142, до сфери управління відповідного органу державної влади, з загального складу таких органів у кількості 110 одиниць (див. дод. Ж).

Згідно з вищезгаданим законодавчим актом, Фонд державного майна України здійснює управління державною власністю та державними корпоративними правами, та діяльність у сфері орендних відносин і виконання завдань з перерахування дивідендів до Державного бюджету країни. Дані щодо надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності, отриманні відповідно до звітних матеріалів про роботу Фонду державного майна України за період з 2005 р. по перший квартал 2010 р. подано у табл. 2.5.

За даними табл. 2.5 спостерігаємо, що протягом досліджуваного періоду перевищені фактичні показники надходження коштів до Державного бюджету України над запланованими, зазначена тенденція простежується як у частині коштів, що надходять за оренду державного майна, так і коштів, що надходять як дивіденди на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності.

Таблиця 2.5

Надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності, за період з 2005 р. по перше півріччя 2010 р., тис. грн [2, 56–60]

Рік	Надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна		Перераховано дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності	
	План	Факт	План	Факт
2005	158000,0	274939,0	533200,0	1795105,0
2006	280000,0	328446,0	434115,0	914358,0
2007	310000,0	504055,0	250000,0	263871,0
2008	550000,0	682578,0	251607,0	273815,0
2009	555500,0	655230,0	297800,0	431190,0
перший квартал 2010	295795,0	279980,0	–	176810,0

Аналіз даних таблиць 2.4, 2.5 та додатку Ж свідчить, що кількості суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які перебувають на балансі та в управлінні відповідного органу державної влади, з загального складу таких органів у кількості 110 одиниць, а також надходження коштів до Державного бюджету України, що надходять за оренду державного майна і як дивіденди на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності, вимагає наявності ефективного внутрішнього державного фінансового контролю зокрема та ефективного здійснення державного фінансового контролю з боку всіх його суб'єктів щодо вищенаведеного предмета контролю взагалі.

Дослідження державних фінансів слід продовжити вивченням діяльності Пенсійного фонду України, який є відокремленою ланкою фінансової системи, проте входить до складу державних фінансів. Крім того, приділити увагу до

цього центрального органу виконавчої влади вимагає те, що з 01 січня 2011 року повноваження й функції його зростають з причин введення консолідованого страхового внеску.

Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464-VI, визначено правові й організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір і ведення обліку [187].

Зазначеними законом визначено, що Пенсійний фонд України (далі – Пенсійний фонд) – орган, уповноважений відповідно до цього Закону вести облік платників єдиного внеску, забезпечувати збір та ведення обліку страхових коштів, контролювати повноту та своєчасність їх сплати, вести Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування та виконувати інші функції, передбачені законом.

А також визначено, що єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Дані щодо надходження коштів до бюджету Пенсійного фонду України за даними звітних матеріалів про роботу Пенсійного фонду України протягом 2005, 2006, 2007, 2008 та 2010 років з урахуванням власних надходжень фонду та коштів, які надійшли з Державного бюджету України [51, 83, 84, 131, 144] подано у табл. 2.6.

Стосовно даних, зібраних у табл. 2.6, слід зазначити, що спостерігається зростання протягом досліджуваного періоду за усіма показниками. Проте важливо наголосити, що надходження до бюджету фонду коштів із Державного бюджету України – це є покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду України, що не може не турбувати, враховуючи постійне

зростання як дефіциту, так і його покриття. Враховуючи вищенаведене та соціальну значущість фонду у системі державного управління, а також набуття повноваження стосовно збору та використання консолідованого страхового внеску, цей предмет контролю повинен бути під постійним контролем за всіма його формами з боку систем державного фінансового контролю та всіх її суб'єктів.

Таблиця 2.6

**Надходження до бюджету Пенсійного фонду України
протягом 2005–2010 рр., тис. грн [51, 83, 84, 131, 144]**

Рік	Надходження коштів, усього	З них:	
		власні доходи	кошти Державного бюджету України
2005	65733300,0	42702100,0	23312200,0
2006	72197100,0	54292800,0	17263000,0
2007	101379800,0	75534000,0	25618500,0
2008	143500000,0	101900000,0	41400000,0
2010	183564200,0	119343100,0	64221100,0

Стосовно даних, зібраних у табл. 2.6, слід зазначити, що спостерігається зростання протягом досліджуваного періоду за усіма показниками. Проте важливо наголосити, що надходження до бюджету фонду коштів із Державного бюджету України – це є покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду України, що не може не турбувати, враховуючи постійне зростання як дефіциту, так і його покриття. Враховуючи вищенаведене та соціальну значущість фонду у системі державного управління, а також набуття повноваження стосовно збору та використання консолідованого страхового внеску, цей предмет контролю повинен бути під постійним контролем за всіма його формами з боку систем державного фінансового контролю та всіх її суб'єктів.

Останньою часткою державних фінансових ресурсів, що потребує розкриття, є проведення державних закупівель, зокрема у розрізі джерел фінансування. Фінансові ресурси, спрямовані на проведення державних закупівель, не

є елементом державних фінансів, проте вони є важливим показником, який характеризує ефективність використання державних фінансових ресурсів з кількісного та якісного боків, а тому вони є предметом контролю системи державного фінансового контролю.

Законом України «Про здійснення державних закупівель» 1 червня 2010 року № 2289-VI встановлюються правові й економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; метою закону є створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції, забезпечення раціонального та ефективного використання державних коштів [189].

Також вказаний законодавчий акт дає визначення понять «державна закупівля» та «державні кошти»:

– державна закупівля – придбання замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти у порядку, встановленому цим Законом;

– державні кошти – кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів; кошти Національного банку України, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України; кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування; кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття; кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням; кошти, передбачені Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності»; кошти установ чи організацій, утворених у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями чи органами місцевого самоврядування; кошти державних та місцевих фондів; кошти державного оборонного замовлення; кошти державного замовлення для задоволення пріоритетних державних потреб; кошти державного матеріального резерву; кошти Аграрного фонду; кошти Фонду соціального захисту

інвалідів; кошти, які надаються замовникам під гарантії Кабінету Міністрів України, Ради міністрів Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування за кредитами, позиками, які надаються іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями або на умовах співфінансування разом з іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями; кошти підприємств та їх об'єднань [189].

Загальна сума коштів за укладеними договорами в результаті проведених процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти у 2008 році становила 167297619,1 тис. грн та у першому півріччі 2009 року – 58 433 419,5 тис. грн, наочне відображення подано на рис. 2.5 та 2.6 [71, 72].



Рис. 2.5. Структура розподілу коштів за укладеними у 2008 році договорами в розрізі джерел фінансування [72]

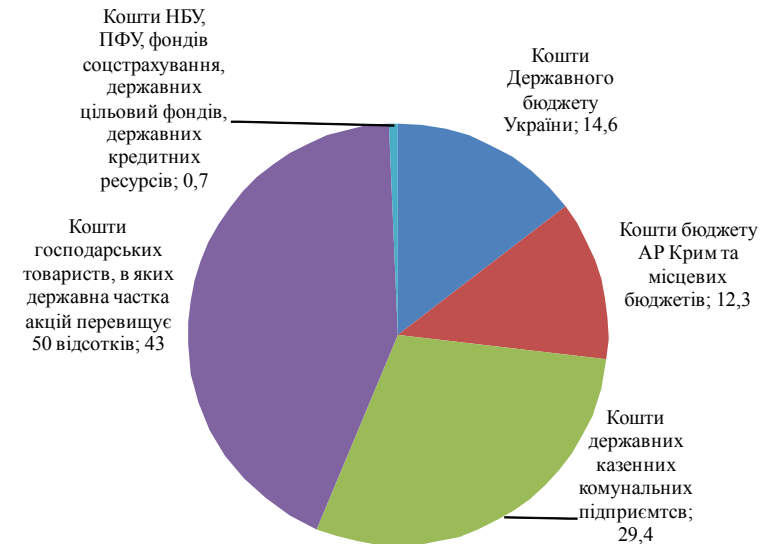


Рис. 2.6. Структура розподілу коштів за укладеними договорами у першому півріччі 2009 року в розрізі джерел фінансування [71]

За аналізом щорічного обсягу за укладеними договорами в результаті проведених у досліджуваному періоді процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та структури джерел фінансування, зокрема, можна дійти висновку про доцільність обов'язкової наявності та функціонування дієвого й незалежного внутрішнього державного фінансового контролю у складі:

- господарських товариств, в яких державна частка акцій перевищує п'ятдесят відсотків;
- державних, казенних і комунальних підприємств;
- органів місцевого самоврядування.

За результатами здійсненого у підрозділі 2.1 дослідження складових державних фінансових ресурсів, що є предметом державного фінансового контролю, маємо зазначити наступне:

- по-перше, державні фінансові ресурси – важливий елемент фінансової системи держави, тому питання контролю їх формування, надходжень і витрачання є першочерговим;
- по-друге, фактичне зростання обсягів показників доходів та видатків Державного бюджету України, надходжень коштів до Державного бюджету України у якості доходів від володіння

й використання державної власності, надходжень до бюджету Пенсійного фонду України, витрачання коштів у державних закупівлях – все це має слугувати підґрунтям для розвитку державного фінансового контролю;

– по-третє, під час аналізу державного та гарантованого державою боргу встановлено зменшення фінансової безпеки держави, що є наслідком стрімкого зростання зовнішніх та внутрішніх запозичень, що повинно також бути під постійним контролем з боку системи державного фінансового контролю, як на етапах планування й здійснення запозичень, так і на етапах витрачання й повернення запозичень.

В підрозділах 2.2 та 2.3 продовжимо досліджувати елементи, з яких складається система державного фінансового контролю, а саме суб'єкти контролю (хто контролює).

2.2. Результативність виконання повноважень суб'єктами системи державного фінансового контролю в Україні

З метою визначення ефективності діяльності суб'єктів контролю системи державного фінансового контролю, шляхом аналізу повноти здійснення контрольних повноважень та всебічного охоплення предмета контролю, розглянемо докладніше діяльність визначених чинним законодавством суб'єктів державного фінансового контролю і внутрішнього фінансового контролю відповідно до нормативно-правових актів, розроблених за видами або формою здійснення відповідних повноважень, а також стандартами та методичними рекомендаціями з організації та проведення відповідних контрольних повноважень.

Ми досліджуватимемо діяльність Рахункової палати України протягом періоду з 1997 року по 2009 рік включно та результати роботи Державної контрольно-ревізійної служби в Україні з 2006 по 2009 рр. включно та здійснення контрольних повноважень Державного казначейства України як чергового структурного елементу системи державного фінансового контролю протягом періоду з 2008 року по 2010 рік включно, на підґрунті статистичної та аналітичної інформації, що оприлюднена у офіційних джерелах.

Додатково необхідно зауважити, що Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010, було проведено реорганізацію центральних органів виконавчої влади, зокрема утворено Державну казначейську службу України, поклавши на цю службу функції у сфері казначейського обслуговування державного бюджету, а також утворено Державну фінансову інспекцію України, реорганізувавши Головне контрольно-ревізійне управління України [195].

Важливо зауважити, що на цей час Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» діє, але до нього не внесено змін стосовно реорганізації Головного контрольно-ревізійного управління України в Державну фінансову інспекцію України як одного зі структурних елементів державної контрольно-ревізійної служби України. Незважаючи на вказану законодавчу плутанину, ми в подальшому будемо вважати Державну фінансову інспекцію структурним елементом державної контрольно-ревізійної служби України.

Тому і далі в монографії буде використовуватися та чи інша назви вищенаведених суб'єктів системи державного фінансового контролю.

Діяльність Рахункової палати України до 23 грудня 1997 року здійснювалася відповідно до Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (Відомості Верховної Ради України, 1996 р., № 43, ст. 212), який набув чинності 22 жовтня 1996 року [200].

Обравши головою Рахункової палати та вирішивши низку організаційно-фінансових питань, активна робота Рахункової палати розпочалася наприкінці квітня 1997 року після затвердження Верховною Радою членів Рахункової палати і створення колегії Рахункової палати. Формування структури Рахункової палати, вироблення методології та методики роботи її підрозділів, прийняття плану роботи базувалися на тому, що Рахункова палата є постійно діючим вищим органом державного фінансово-економічного контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй.

З 23 грудня 1997 року у зв'язку з рішенням Конституційного суду України діяльність Рахункової палати здійснюється згідно з названим законом за винятком положень, які вилучено Конституційним судом України («Голос України», 1998 р., 23 січня, № 13, ст. 3–5, Закон України «Про Рахункову палату»). Найістотнішими із вилучених положень є визнання нечинним статусу Рахункової палати України як органу Верховної Ради України, що здійснює «парламентський вищий державний фінансово-економічний контроль», та скасування функцій контролю «за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою постанов, у тому числі з фінансових і економічних питань», за формуванням доходної частини бюджету та контролю за надходженням до державного бюджету коштів, отриманих від розпорядження державним майном. Фактично було перервано контроль за виконанням державного бюджету в цілому як за цілісним, єдиним процесом.

Принципи законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності є наріжним каменем, системою координат, в яких Рахункова палата здійснює свою діяльність як постійно діючий конституційний орган зовнішнього державного фінансово-економічного контролю. Цими принципами вона керується не тільки в проведенні всіх контрольно-аналітичних та експертних заходів, а й, що дуже важливо, по відношенню до себе з усіх питань забезпечення функціонування Рахункової палати України.

Одним із методів контролю, що використовує у своїй діяльності Рахункова палата України, є проведення аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, що є однією з основних вимог та завдань діяльності всіх Вищих органів фінансового контролю, які є членами INTOSAI. Рахункова палата України, є повноправним членом цієї організації (з 1998 року).

Аудит ефективності, дає можливість здійснювати повноцінний аналітичний контроль та стає основним напрямом проведення контрольних заходів Рахунковою палатою України.

Однією з основоположних вимог аудиту ефективності, якої неухильно дотримується Рахункова палата України, є аналіз та всебічна оцінка ефективності управлінських рішень, які приймалися Кабінетом Міністрів України, головними

розпорядниками бюджетних коштів з того чи іншого питання витрачання державних коштів, ефективності системи та механізму фінансування того чи іншого напрямку використання коштів Державного бюджету України.

З метою забезпечення комплексності та системності здійснення оцінок ефективності управлінських рішень пріоритет надається аудитам, що порушують глобальні загальнонаціональні питання, які, як правило, можуть бути вирішені в рамках державних цільових програм.

Саме на проведенні таких аудитів була зосереджена значна частина уваги Рахункової палати України протягом досліджуваного періоду.

Конституцією України, Бюджетним Кодексом України як у чинній редакції, так і в новому Бюджетному Кодексі, прийнятому 8 липня 2010 року № 2456-VI, що набув чинності з 01 січня 2011 р., Законом України «Про Рахункову палату», іншими нормативно-правовими актами України визначено, що Рахункова палата України здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням [25, 24, 94, 200].

Подальше дослідження буде ґрунтуватися на аналітичній інформації, що подана в офіційних та оприлюднених звітах Рахункової палати України з 1997 по 2009 рр. [52, 61–70, 208].

До основних напрямків діяльності Рахункової палати України відносяться:

- 1) фінансова та бюджетна політика;
- 2) доходи державного бюджету;
- 3) правове забезпечення;
- 4) оборона та правоохоронна діяльність;
- 5) АПК, природоохоронна діяльність та надзвичайні ситуації;
- 6) державний борг, міжнародна діяльність та фінансові установи;
- 7) наука та гуманітарна сфера;
- 8) соціальна політика;
- 9) промисловість, виробнича інфраструктура й державна власність;

10) надходження та використання коштів державного бюджету в регіонах.

У 2004 році постановою Верховної Ради України від 15 червня 2004 року № 1784-IV з метою підвищення ефективності використання коштів Державного бюджету України, належного забезпечення здійснення Рахунковою палатою України функцій контролю, покладених на неї Конституцією та законами України, було визнано за необхідне створення територіальних представництв Рахункової палати України та надано доручення Кабінету Міністрів України забезпечити вирішення питань, пов'язаних зі створенням територіальних представництв Рахункової палати.

На виконання вищенаведеної постанови Верховної Ради України постановою Кабінету Міністрів України від 18 листопада 2004 р. № 1577 «Питання створення територіальних представництв Рахункової палати», вжито відповідні заходи щодо створення територіальних представництв Рахункової палати України.

При формуванні територіальних управлінь було взято за основу адміністративно-територіальний поділ України, специфіку регіонального виробництва, соціально-економічного, історичного й етнічного розвитку, природно-кліматичні особливості тощо.

Сфера діяльності восьми територіальних управлінь, що функціонують нині, розповсюджена на 21 область України, Автономну Республіку Крим, а також міста Київ та Севастополь.

На теперішній час створено і повноцінно функціонують територіальні управління:

- по м. Києву та Київській, Черкаській та Чернігівській областях (у м. Київ);
- по Дніпропетровській та Запорізькій областях (у м. Дніпропетровськ);
- по Львівській, Волинській, Рівненській та Тернопільській областях (у м. Львів);
- по Одеській, Миколаївській та Херсонській областях (у м. Одеса);
- по Донецькій та Луганській областях (у м. Донецьк);

– по Автономній Республіці Крим та м. Севастополю (у м. Севастополь);

– по Харківській, Сумській та Полтавській областях (у м. Харків);

– по Вінницькій, Житомирській, Кіровоградській та Хмельницькій областях (у м. Вінниця).

Рахункова палата протягом досліджуваного періоду здійснювала контрольню-аналітичну та експертну діяльність, яка забезпечує належний до повноважень контроль за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів, що передбачає проведення цілісного та взаємопов'язаного комплексу контрольних і експертних заходів.

Зазначений підхід контролю є інтегрованим до основних складових бюджетного процесу і передбачає безперервний цикл контролю за формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях – попереднього контролю проекту бюджету, поточного контролю виконання бюджету та подальшого контролю виконання бюджету. Наочне відображення наведено на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Послідовні стадії контролю виконання бюджету [70]

Основні аналітичні показники, що характеризують діяльність Рахункової палати та дають змогу зробити змістовне розкриття, зокрема оцінити стан контролю використання бюджетних коштів, ми згрупували у додатках А, Б, В. Нами було побудовано аналітичні таблиці, що характеризують підсумки діяльності Рахункової палати України, реалізацію результатів проведених контрольню-аналітичних й експертних заходів та динаміку питомої

ваги виявлених бюджетних правопорушень і неефективного використання коштів Державного бюджету України, а також державних позабюджетних фондів у відношенні до видатків Державного бюджету України протягом досліджуваного періоду. Загальні результати протягом вказаного періоду є такими:

- усього здійснено 8404 контрольно-аналітичних та експертних заходів;
- було перевірено 6209 об'єктів контролю;
- загалом виявлено бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів, порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету на загальну суму 119,9 млрд грн, з цієї суми: незаконне, у тому числі нецільове використання коштів складає 50,8 млрд грн, неефективне використання коштів – 43,8 млрд грн, порушення адміністрування доходів – 21,1 млрд грн;
- за результатами проведеної контрольно-аналітичної та експертної діяльності було вжито 6087 заходів.

Виконання повноважень Рахункової палати України та досягнення вищезазначених результатів забезпечували 110 працівників у 1997 р., а у 2009 р. – 479 працівників.

Наведені підсумки діяльності Рахункової палати України та динаміку питомої ваги виявлених бюджетних правопорушень і неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів щодо видатків Державного бюджету України графічно відображає рис. 2.8 та рис. 2.9.

У звітах Рахункової палати України за результатами проведених контрольно-аналітичних заходів протягом періоду класифіковано бюджетні правопорушення за такими видами:

- використання коштів Державного бюджету України з порушенням бюджетного законодавства;
- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- планування з порушенням чинного законодавства;
- використання коштів Державного бюджету України з порушенням Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти»;
- незаконне виділення коштів з резервного фонду державного бюджету;

– відволікання коштів держбюджету у дебіторську заборгованість;

– наявність завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів у зв'язку з необґрунтованим складанням кошторисних призначень;

– нецільове використання коштів, передбачених держбюджетом на капітальні вкладення;

– втрати Державного бюджету України внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;

– порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку;

– бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення тощо.

Найбільш характерними неефективними використаннями державних коштів були такі:

– неефективне використання та втрати бюджетних коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень;

– неефективне управління коштами через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування;

– неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання;

– неефективне використання коштів спеціального фонду державного бюджету;

– неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт;

– неефективне використання коштів на придбання основних засобів (обладнання);

– неефективне використання коштів сплачених відсотків за залученими кредитами та штрафних санкцій тощо.

Основними порушеннями та недоліками при адмініструванні доходної частини державного бюджету були:

– недоотримання податків і зборів внаслідок звуження податкової бази;

– неналежний контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та виконанням умов надання пільг;

– неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу тощо.

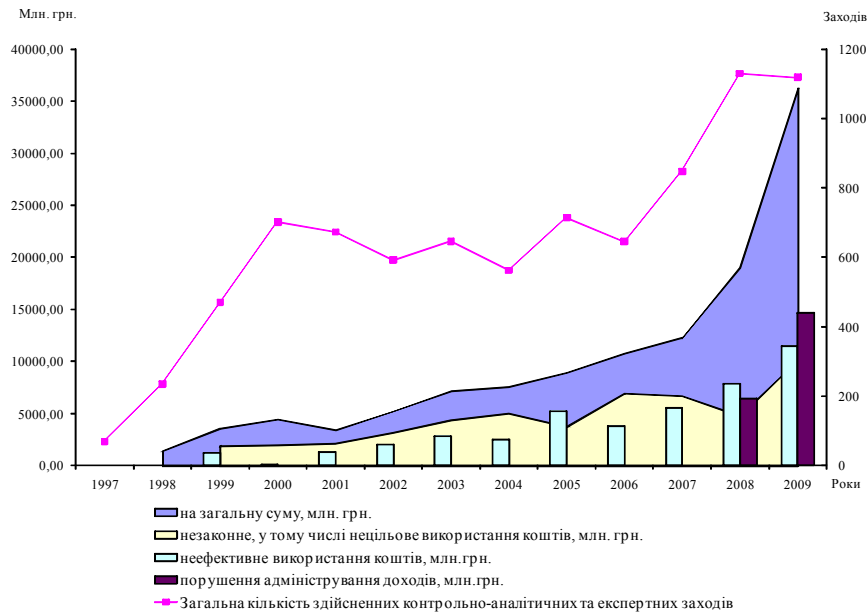


Рис. 2.8. Показники діяльності
Рахункової палати України в 1997–2009 рр. [52, 61–70]



Рис. 2.9. Бюджетні правопорушення та неефективне
використання коштів Державного бюджету України й державних
позабюджетних фондів у відношенні до видатків Державного
бюджету України, протягом 1997–2009 рр. [52, 61–70]

Вжиття заходів реагування за результатами проведених контрольних-аналітичних й експертних заходів полягало у підготовці та направленні до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, органам прокуратури та іншим правоохоронним органам, установам, організаціям, підприємствам звітів, висновків, інформацій, актів та листів для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також відшкодування втрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України, а саме:

- до Верховної Ради України направлено 1889 документів;
- Президенту України – 280;
- народним депутатам України – 337;
- Кабінету Міністрів України – 856;
- Міністерству фінансів України – 179;
- органам прокуратури та іншим правоохоронним органам – 345;
- міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади – 1581;
- установам, організаціям, підприємствам – 525, що відображено на рис. 2.10.

Усі зазначені документи містили обґрунтовані, виважені та конкретні переліки рекомендацій щодо виправлення і поліпшення ситуації, недопущення та запобігання різного роду порушень і недоліків у майбутньому, а також підвищення ефективності, результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і в цілому.

Визначитися з оцінкою діяльності досліджуваного органу державного фінансового контролю можливо лише крізь призму завдань та повноважень, що надані відповідно до чинного законодавства.

Законом України № 315/96-ВР від 11 липня 1996 року «Про Рахункову палату» визначено правові основи діяльності Рахункової палати України, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення [200].

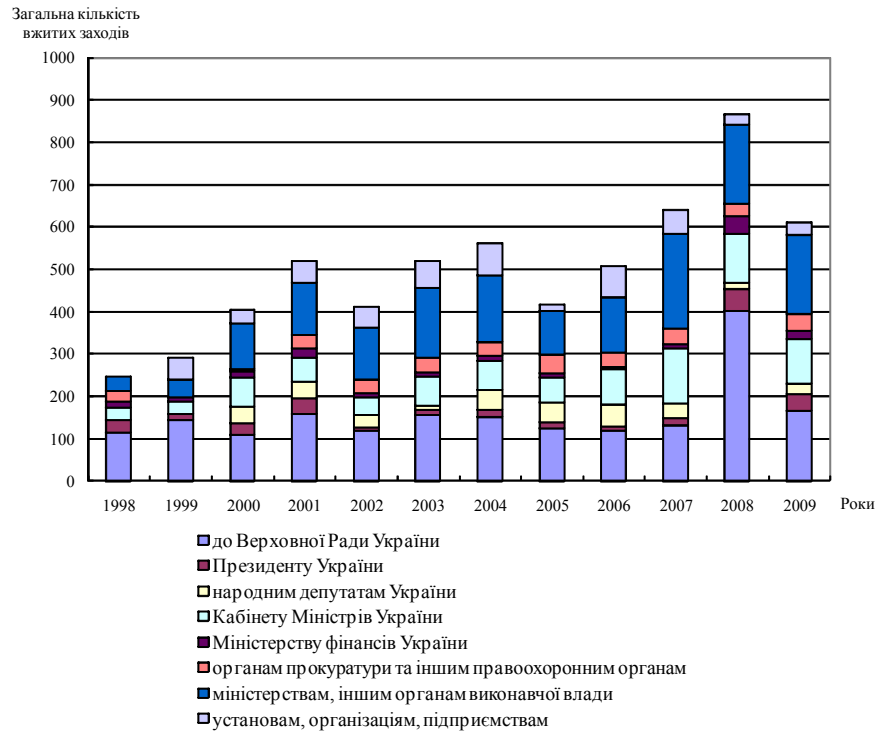


Рис. 2.10. Реалізація результатів проведених контрольних-аналітичних та експертних заходів, протягом 1997–2009 рр. [52, 61–70]

Згідно з вказаним Законом, Рахункова палата України є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй та здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

Зазначеним Законом визначено основні завдання Рахункової палати України, а саме:

- організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;

- здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;

- контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

- контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;

- контроль за законністю і своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України й уповноважених банках;

- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про вдосконалення бюджетного процесу в цілому;

- регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій;

- виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України [200].

Зважаючи на проведені дослідження, шляхом узагальнення результатів діяльності Рахункової палати України на підставі щорічних звітів за період з 1997 по 2009 рр. [52, 61–70, 208], можемо дати власну оцінку контролю використання бюджетних коштів Рахунковою палатою України.

По-перше, річна кількість перевірок з урахуванням кадрового забезпечення сягає майже двох контрольних-аналітичних та експертних заходів на одного працівника; по-друге, слід акцентувати увагу на незначній кількості підготовлених і направлених матеріалів за результатами проведених контрольних-аналітичних та експертних заходів до органів прокуратури й інших правоохоронних органів

порівняно з виявленими бюджетними правопорушеннями, неефективно використаними коштами Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів, порушеннями і недоліками при адмініструванні доходів державного бюджету на загальну суму 119,9 млрд грн протягом досліджуваного періоду; по-третє, вважаємо за доцільне відмітити, що у досліджуваних звітах не наводиться загальна сума обсягу державних фінансових ресурсів, щодо якої було здійснено контрольно-аналітичні та експертні заходи; по-четверте, у досліджуваних звітах не наводяться результати про повернуті бюджетні кошти до державного бюджету із загальної кількості виявлених бюджетних порушень за результатах діяльності Рахункової палати України; по-п'яте, важливим є і те, що у показниках, які відображають результати діяльності, відсутні заходи з контролю за утворенням і погашенням внутрішнього та зовнішнього боргу України.

Примітка: ми вже звертали увагу на значні обсяги дефіциту Державного бюджету (див. підрозділ 2.1), який зазвичай покривається запозиченнями, що необхідно враховувати при здійсненні оцінки й динаміки Державного та гарантованого державою боргу.

Згідно з Інформаційною довідкою щодо державного та гарантованого державою боргу України Міністерства фінансів України за станом на 31 грудня 2010 року державний та гарантований державою борг України становив 432235410,19 тис. грн або 54289336,46 тис. дол. США.

Протягом 2010 року сума державного та гарантованого державою боргу України збільшилася у гривневому еквіваленті на 114.331.288,49 тис. грн (35,96 %) [82].

Логічним є висновок, що Рахункова палата України, за винятком контролю державного та гарантованого боргу України, здійснює свою діяльність відповідно до законодавчо визначених завдань, але ефективність її роботи у кількісному та якісному вимірах не йде ні у яке порівняння з іншими органами державного фінансового контролю, і завдяки таким показникам діяльності та визначеним завданням Рахункова палата України не додає системі державного фінансового контролю цілісності.

Наступним суб'єктом державного фінансового контролю є Державна контрольно-ревізійна служба в Україні, що діє при Міністерстві фінансів України і підпорядковується цьому міністерству.

Бюджетним Кодексом України як у чинній редакції, так і у новому Бюджетному Кодексі, прийнятим 8 липня 2010 року № 2456-VI, що набув чинності з 01 січня 2011 р., а також Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» визначено статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності [25, 24, 167].

Згідно з зазначеним Законом України, основним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань; ефективним використанням коштів і майна; станом і достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи); виконанням місцевих бюджетів; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудита, перевірки державних закупівель та інспектування.

Структура Державної контрольно-ревізійної служби в Україні відображена на рис. 2.11 та зазначена у табл. 2.7.

Таким чином, як це видно з табл. 2.7 та рис. 2.11, структура Державної контрольно-ревізійної служби в Україні складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Вищевказані структурні підрозділи в подальшому діють відповідно до розроблених і затверджених Положень та зазначеного закону.

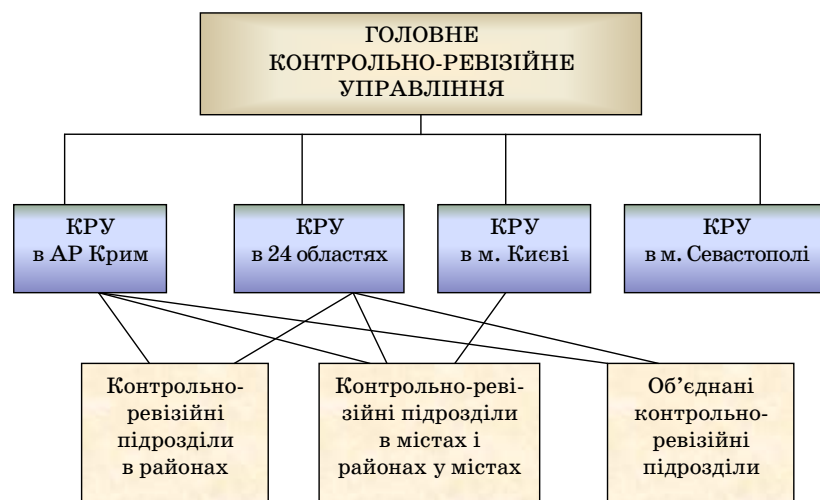


Рис. 2.11. Структура державної контрольно-ревізійної служби в Україні [5]

За даними вищенаведених аналітичних звітів встановлено, що основна робота Державної контрольно-ревізійної служби в Україні, відповідно до завдань, визначених зазначеним законом, указами Президента України, рішеннями Кабінету Міністрів України, протягом досліджуваного періоду була зосереджена на таких напрямках:

- здійснення державного фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів, збереженням та використанням державного і комунального майна;
- підвищення ефективності контрольних заходів, у тому числі шляхом посилення профілактичної спрямованості контролю через удосконалення нормативно-правової бази з питань використання бюджетних коштів та державного майна;
- налагодження взаємодії з міністерствами, іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади та місцевого самоврядування з метою повної реалізації результатів контрольних заходів;

- удосконалення нормативно-правових засад контрольної діяльності Служби;
- впровадження нових форм контролю;
- подальший розвиток взаємодії Служби з іншими контролюючими та фінансовими органами, контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади при здійсненні контрольних заходів.

Таблиця 2.7

Кількість підрозділів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні і кількість працюючих станом на 01.01.2009 р. [90]

№ з/п	Регіони	Кількість підпорядкованих територіальних підрозділів	Штатна чисельність посад	Фактично укомплектовано посад
1	2	3	4	5
1	АР Крим	13	338	317
2	Вінницька область	22	281	259
3	Волинська область	16	191	175
4	Дніпропетровська область	34	652	639
5	Донецька область	28	739	711,5
6	Житомирська область	21	268	255
7	Закарпатська область	15	175	170
8	Запорізька область	18	314	304
9	Івано-Франківська область	15	215	209
10	Київська область	26	334	319
11	Кіровоградська область	20	251	242
12	Луганська область	26	416	397
13	Львівська область	22	449	443,5
14	Миколаївська область	20	250	230
15	Одеська область	27	334	286

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5
16	Полтавська область	26	286	280,5
17	Рівненська область	16	194	175,75
18	Сумська область	19	253	241
19	Тернопільська область	18	187	183
20	Харківська область	25	526	512,5
21	Херсонська область	20	211	199
22	Хмельницька область	20	233	213
23	Черкаська область	21	274	266
24	Чернівецька область	10	161	144
25	Чернігівська область	22	262	254,5
26	м. Київ	10	408	380
27	м. Севастополь	-	42	40
Разом		530	8244,0	7846,25
ГоловКРУ			424	368
Разом		530	8668	8214,25

З метою об'єктивного проведення аналізу ефективності здійснення фінансового контролю Державною контрольно-ревізійною службою дослідження буде ґрунтуватися на статистичній та аналітичній інформації, що подана в офіційних та оприлюднених звітах Державної контрольно-ревізійної служби в Україні з 2006 по 2009 рр., та окремих показниках роботи органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні за 1997–2008 рр. [3–5, 54–55, 126, 127].

Враховуючи вищезазначені акценти у напрямках діяльності, ми згрупували у таблицю зведену звітність про результати діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби за період із 2007 по 2009 рр. Зведена звітність про результати роботи державної контрольно-ревізійної служби протягом вказаного періоду містить узагальнені статистичні та найважливіші інформаційні дані щодо діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні у зазначених напрямках і стану фінансової дисципліни в охоплених контролем бюджетній сфері та галузях економіки (див. дод. Г).

Протягом досліджуваного періоду встановлено, що контрольними заходами були охоплені майже усі важливі для суспільства й економіки держави сфери, а саме:

- державне управління та економічна і фінансова політики;
- оборона і безпека, юстиція і правоохоронна діяльність;
- боротьба з надзвичайними ситуаціями;
- охорона здоров'я;
- освіта та наука;
- житлово-комунальне господарство;
- паливно-енергетичний комплекс;
- вугільна галузь;
- транспорт і зв'язок;
- сільське господарство;
- екологія;
- земельні відносини тощо [3–5].

Окрім проведення контрольних заходів, з метою запобігання фінансовим порушенням органи Державної контрольно-ревізійної служби в Україні зосереджували увагу на системному аналізі обставин і причин, які сприяють вчиненню бюджетних та фінансових правопорушень. Значна увага приділялася аналізу законодавчих і нормативно-правових актів, які регулюють фінансові відносини у відповідній сфері контролю. За результатами проведеної роботи у цьому напрямку Державною контрольно-ревізійною службою в Україні ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів у 2007 році – 15, у 2008 році – 25 та у 2009 – 25 (див. дод. Г).

За даними окремих показників роботи органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні за 1997–2008 рр. можна встановити динаміку показників, які найповнішою мірою відображають ефективність здійснення фінансового контролю [126] (див. рис. 2.12).

З метою проведення аналізу здійснення фінансового контролю Державною контрольно-ревізійною службою в Україні необхідно розглянути окремі показники, що характеризуватимуть результати її роботи, вони подані у таблиці 2.8, дані якої свідчать, що протягом досліджуваного періоду було здійснено 17563, 16375 та 16376 контрольних

заходів у відповідні роки, кількість підприємств охопленими цими заходами становить 16624, 15635 та 15335 відповідно. Спостерігаємо, що із загальної кількості підприємств, установ, організацій, охоплених ревізіями та перевітками майже на кожному було виявлено фінансові порушення, а саме: у 2007 р. – 92,9 % підприємств; у 2008 р. – 96,7 %; у 2009 р. – 95,5 %.

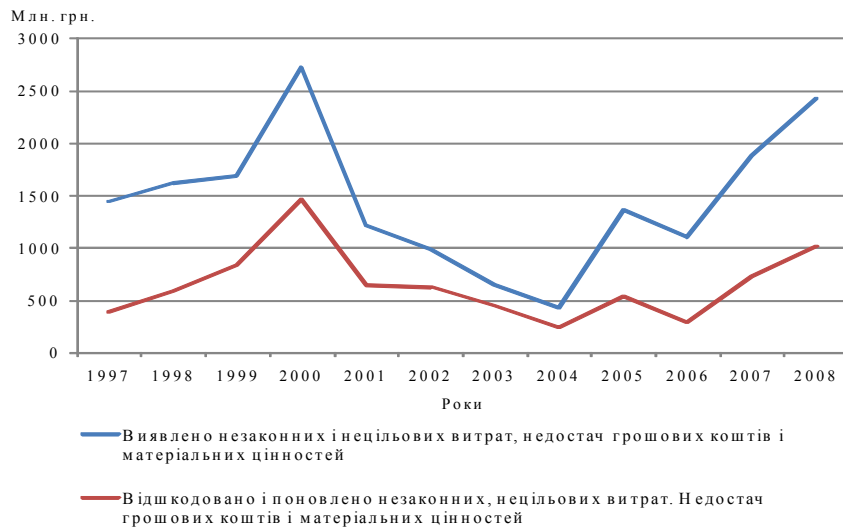


Рис. 2.12. Динаміка виявлення та відшкодування незаконних і нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей протягом 1997–2008 рр. [126]

Усього було охоплено ревізіями та перевітками фінансових і матеріальних ресурсів коштів у розмірі: у 2007 р. – 308,5 млрд грн; у 2008 р. – 428,7 млрд грн та у 2009 р. – 444,7 млрд грн. З загального обсягу коштів, що було охоплено ревізіями та перевітками, виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства та неефективних управлінських дій: у 2007 р. в розмірі 2,2 млрд грн; у 2008 р. – 17,1 млрд грн та у 2009 р. – 8,5 млрд грн, питома вага зазначених обсягів втрат фінансових і матеріальних ресурсів сягає 0,72 % – у 2007 році та 3,99 % і 1,92 % у 2008 та 2009 рр. відповідно. Крім зазначених обсягів виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів, за

досліджуваний період виявлено фінансові порушення, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, у обсязі 16,2 млрд грн, 26,6 млрд грн та 21,7 млрд грн за роки, що досліджуються.

За результатами діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні протягом 2007–2009 рр. було відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів у сумі: 724,86 млн грн, 1017,06 млн грн та 1008,84 млн грн відповідно.

На підставі наведених у таблиці 2.8 даних вважаємо, що проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби в Україні роботи з пред'явлення позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів та передачі до правоохоронних органів матеріалів ревізій і перевірок (у 2007 р. передано 8232 матеріалів перевірок із 17563 проведених контрольних заходів, у 2008 р. – 6830 із 16375 та у 2009 р. – 6186 із 16375) та порушених за ними кримінальних справ, і дають вказаний результат щодо відшкодування і поновлення витрат фінансових і матеріальних ресурсів.

Підбиваючи підсумки аналізу діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні, що проведений у цьому підрозділі, щодо обсягів і повноти контрольно-ревізійної діяльності, яку виконує Державна контрольно-ревізійна служба, необхідно зауважити, що Державна контрольно-ревізійна служба в Україні не може замінити собою систему державного фінансового контролю в Україні, адже діяльність її чітко обмежена завданнями та повноваженнями, і як наслідок, для досягнення встановлених завдань використовується лише обмежений перелік методів, форм та принципів контролю, що є ознаками елементу системи, а не системи у цілому.

Ознаками системи нижчого рівня є частковість, обмеженість у повноваженнях і функціях, наявність домінуючого методу та форми здійснення контролю, кінцевий перелік об'єктів і предметів контролю, обмеженість у принципах контролю та характері його організації.

Таблиця 2.8

Окремі показники контрольно-ревізійної роботи органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні протягом 2007–2009 рр. [53 55]

ПОКАЗНИКИ	Перевірка загальнодержавних, комунальних та недержавних ресурсів					
	2007 р.			2008 р.		
	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього (грн)	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього (грн)	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього (грн)
1	3	4	5	6	7	8
Проведено контрольних заходів	17563	x	16375	x	16376	x
Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями, перевірками державних закупівель та комісійними перевітками	16624	x	15635	x	15335	x
Обсяг охоплених ревізіями, перевірками державних закупівель і комісійними перевітками фінансових та матеріальних ресурсів	x	308470881,7	x	428681187,3	x	444691014,7

Продовження табл. 2.8

1	3	4	5	6	7	8
Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення	15448	x	15118	x	14640	x
Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	14352	2205312,68	14510	3703085,65	13986	3435538,78
Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій	x	x	1823	13401978,69	5120	5099021,62
Виявлено фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів.	11449	16167638,14	11491	26620348,44	11190	21669706,95
Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок	8232	x	6830	x	6186	x

Продовження табл. 2.8

1	3	4	5	6	7	8
Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1052	422329,49	875	456493,4	965	407169,48
Прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок	19431	x	19055	x	17558	x
Стягнуто податковим органом в дохід бюджету за матеріалами органів ДКРС	231	5537,45	130	1335,66	97	1133,20
Кількість кримінальних справ, порушених за матеріалами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок	899	x	843	x	939	x
Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів	15522	724853,51	15982	1017062,33	15692	1008844,628
Усунуто порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	11567	12364845,26	11449	13656659,42	11064	14373722,14

Діяльність Державної контрольно-ревізійної служби в Україні є взірцем структурного елементу цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, тому що вона сама є системою нижчого рівня.

Проте стратегічні орієнтири цілісності системи державного фінансового контролю ще не досягнуті.

Цілісна система державного фінансового контролю обов'язково повинна включати у себе системи нижчого рівня, зокрема Рахункову палату України та Державну контрольно-ревізійну службу в Україні.

Необхідність побудови цілісної системи можна довести на базі того, що відсутність цілісності ганебно впливає і на системи нижчого рівня, не даючи можливість повною мірою виконати усі завдання та реалізувати повноваження в повному обсязі.

Для підтвердження теоретичних положень та методологічних підходів монографії, що були викладені у підрозділах 1.1 та 1.2, доцільно використати дані аналізу, який був проведений у цьому підрозділі.

Розглянемо функціонування органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні крізь призму сукупності складових елементів цілісності системи державного фінансового контролю та встановимо структурні зв'язки між складовими елементами та їх ієрархічне сполучення.

Варто навести приклад, згідно з яким першим зв'язком є необхідність відповідності форм контролю методам контролю, а саме: попередній контроль відповідає аудиту, поточний відповідає інспектуванню, а наступний – ревізії.

Наприклад, за аналітичними та статистичними даними, які є підґрунтям даного дослідження, також встановлено, що основним методом контролю для органів Державної контрольно-ревізійної служби є ревізія, а не аудит, і як показник цього – загальна кількість проведених протягом відповідного року державних фінансових аудитів, зокрема державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів, державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм та державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, складає: 304 у 2007 р., 271 у 2008 р. та 300 у 2009 рр., що становить 1,73 %, 1,65 % та 1,83 % відповідно загальної кількості проведених контрольних заходів протягом досліджуваного періоду.

Другий зв'язок, що полягає у принципі пріоритетності, який визначає основні форми та методи, притаманні кожному виду контролю, що є сутнісними характеристиками того чи іншого виду контролю, ми простежили шляхом порівняння завдань і повноважень, що визначені нормативно-правовими актами з метою регламентації діяльності Рахункової палати України та Державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

Третій зв'язок полягає у принципах обов'язковості та періодичності характеру організації контрольних заходів суб'єктів контролю щодо об'єктів контролю за предметом контролю.

Незважаючи на вражаючи обсяги охоплених ревізіями та перевітками фінансових і матеріальних ресурсів за вказані роки, а також кількість проведених контрольних заходів і відповідно кількість підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями, перевітками державних закупівель та комісійними перевітками, тим не менше, слід зауважити, що недотримання принципу обов'язковості полягає у відсутності змоги встановити з даних аналізу повний обсяг державних фінансових ресурсів, який повинен бути охоплений ревізіями та перевітками.

Також про відсутність змоги зрозуміти дотримання принципу періодичності, що полягає у плануванні контрольних заходів перевірки видаткової частини Державного бюджету через рівні інтервали часу.

Крім того, вважаємо за можливе, спираючись на вищенаведені дані про загальний обсяг та кількість підприємств, організацій, установ, де були виявлені фінансові порушення, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, а саме: у 2007 р. – 11449 та 16,2 млрд грн, у 2008 р. – 11491 та 26,6 млрд грн і у 2009 р. – 11190 та 21,7 млрд грн, а також враховуючи результати щодо усунення порушень, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів: у 2007 р. – 11567 та 12,4 млрд грн, у 2008 р. – 11449 та 13,7 млрд грн й у 2009 р. – 11064 та 14,4 млрд грн, наголосити на думці, що контрольні заходи, які фактично проводилися у формі наступного контролю, по результату унеможливили втрати від виявлених фінансових порушень, тобто фактично за формою це був наступний контроль, а за характером вжиття заходів – це попередня форма контролю.

Такий результат є найяскравішим прикладом для того, щоб можна було дійти ґрунтовного висновку про необхідність визначення місця та посилення ролі попередньої форми контролю шляхом розбудови дієвого та всебічного внутрішнього державного фінансового контролю. Зазначений вид державного фінансового контролю здатний встановити дієві попереджуючі бар'єри на шляху правопорушень у фінансово-господарської діяльності об'єктів державного сектору.

Черговим суб'єктом системи державного фінансового контролю є Державна казначейська служба України. Під час подальшого дослідження розглянемо здійснення контрольних повноважень цим суб'єктом.

Повноваження Державного казначейства України з питань контролю за дотриманням бюджетного законодавства визначено як чинним Бюджетним Кодексом України, так і попереднім Кодексом, а також Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011, яким затверджено Положення про Державну казначейську службу України [25, 24, 135].

Державна казначейська служба України (далі – Казначейство України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та є учасником системи електронних платежів Національного банку України.

Казначейство України здійснює свої повноваження безпосередньо та через свої територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, районах у містах, містах обласного, республіканського (Автономної Республіки Крим) значення (у разі їх утворення).

Казначейство України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України (далі – Мінфін України), іншими актами законодавства України, а також дорученнями Президента України і Міністра фінансів України.

Діяльність Казначейства України не слід розглядати як суто технічну – розрахунково-касове обслуговування

бюджетних коштів, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, а також управління ресурсами.

Одна з головних казначейських функцій – контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і здійсненні витрат. Цей контроль має різні зовнішні прояви і може здійснюватися за різними формами і критеріями.

Казначейство України, виконуючи функцію обслуговування державного і місцевих бюджетів, здійснює попередній і поточний контроль, що по суті є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів.

Спочатку перевіряються документи – бюджетні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів на предмет їх відповідності вимогам законодавчо-нормативних актів. Рішенням або підтвердженням їх легітимності є реєстрація перевірених зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в обліку системи органів Казначейства України з виконання бюджетів, що по суті є контролем повноважень розпорядників бюджетних коштів.

Другим етапом за терміном проведення державного фінансового контролю є здійснення органами Казначейства України поточного контролю, який полягає у перевірці суто технічних бюджетних параметрів:

- наявності в обліку системи органів Казначейства України зареєстрованих юридичних і фінансових зобов'язань;

- відсутності судових рішень щодо списання коштів з рахунків.

При цьому специфікою роботи Казначейства України при здійсненні поточного контролю є належність його до учасників системи електронних платежів Національного банку України. Вищезазначений фактор вимагає перевірки всіх банківських реквізитів, а також дотримання інших вимог Національного банку України до оформлення платіжних документів.

Попередній та поточний контроль бюджетних повноважень також здійснюється органами Казначейства України і при проведенні надходжень та відшкодуванні податків згідно з законодавством.

На сьогодні, виходячи з існуючої законодавчо-нормативної бази, можемо констатувати, що по відношенню до доходної частини загального фонду бюджетів контроль з боку органів Казначейства України можна класифікувати як попередній, оскільки для попередження незаконних дій щодо зарахування надходжень до бюджетів на початку кожного бюджетного року проводиться певна підготовча робота на центральному рівні Казначейства України, що полягає у розробці відповідних алгоритмів, які чітко встановлюють належність того чи іншого виду надходжень:

- до конкретного бюджету та/або фонду, їх розподіл між ними;

- до адміністраторів податків і зборів, території тощо.

Відповідно до встановленого алгоритму, тобто за параметрами, що дозволяють проконтролювати правильність зарахування надходжень, щорічно централізовано відкриваються рахунки в системі органів Казначейства України. Підставою для здійснення платежів є висновки органів адміністрування податків, зборів та інших платежів, судових органів, які перевіряються органами Казначейства України як на предмет законності повноважень тих, хто приймає рішення, так і на предмет правильності оформлення зазначених документів.

У процесі розвитку Казначейства України створено досить сучасні контрольні механізми, які закладені у програмне забезпечення, що дозволяє органам Казначейства України здійснювати в автоматизованому режимі більшість контрольних повноважень.

Тобто виходячи із фактичного стану справ, що склався у сфері контрольних повноважень та відповідальності органів Казначейства України, можна стверджувати наступне:

- по-перше, казначейське обслуговування є одним із етапів процесу управління при виконанні бюджетів;

- по-друге, цей процес можна розглядати як систему контролю, що складається з низки елементів із забезпечення законного направлення та використання бюджетних коштів, а також запобігання їх нецільового використання.

Основними завданнями Казначейства України є:

- 1) внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

2) реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Відповідно до покладених завдань Казначейство України має наступні функції:

1) здійснює через систему електронних платежів Національного банку України розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, операцій з коштами бюджетів, спільних із міжнародними фінансовими організаціями проектів;

2) управляє ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунка;

3) за погодженням із Мінфіном України залучає на поворотній основі кошти єдиного казначейського рахунка для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам;

4) здійснює відкриття та закриття рахунків поточного бюджетного періоду, а також відкриття рахунків наступного бюджетного періоду;

5) здійснює безспірне списання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів на підставі рішення суду;

6) здійснює безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів відповідно до Бюджетного кодексу України (2456-17);

7) здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;

8) нараховує штрафи за неповне або несвоєчасне повернення коштів надміру сплачених податків відповідно до законодавства;

9) здійснює розподіл коштів між державним бюджетом, бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між місцевими бюджетами відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і перерахування розподілених коштів за належністю;

10) проводить взаємні розрахунки між державним бюджетом і бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між місцевими бюджетами у порядку, встановленому законодавством;

11) веде базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складає та веде єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

12) веде облік бюджетних асигнувань, доводить до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витяг із розпису державного бюджету та зміни до нього;

13) здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету;

14) забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності;

15) погоджує призначення на посади та звільнення з посад головних бухгалтерів бюджетних установ;

16) веде бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;

17) зводить і складає звітність про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів та подає звітність органам законодавчої і виконавчої влади в обсязі та строки, визначені бюджетним законодавством. Складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів;

18) здійснює за дорученням Мінфіну України погашення й обслуговування державного боргу в національній та іноземній валютах;

19) розміщує на офіційному сайті Казначейства України квартальну та річну звітність про виконання Державного бюджету України;

20) здійснює у межах повноважень контроль за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надтоджень бюджету;

- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

- відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;

- дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;

- дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу;

- закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

21) здійснює попередження учасників бюджетного процесу про неналежне виконання бюджетного законодавства;

22) зупиняє операції з бюджетними коштами та ініціює зупинення бюджетних асигнувань у разі вчинення учасником бюджетного процесу порушення бюджетного законодавства;

23) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру;

24) надає консультаційну допомогу учасникам бюджетного процесу з питань, що належать до компетенції Казначейства України;

25) забезпечує функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної системи, внутрішньої платіжної системи, вживає заходів щодо захисту інформації, яка обробляється органами Казначейства України;

26) здійснює відповідно до законодавства України управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління;

Казначейство України для виконання покладених на нього завдань має право в установленому порядку:

- відкривати поточні рахунки в іноземній валюті та рахунки для видачі готівки в Національному банку України та інших уповноважених банках;

- розміщувати за рішенням Міністра, погодженим із Національним банком України, тимчасово вільні кошти

єдиного казначейського рахунка та кошти валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів;

- складати протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу та на підставі цих протоколів у межах наданих законодавством повноважень зупиняти операції з бюджетними коштами, а також ініціювати зупинення бюджетних асигнувань;

- списувати позички, надані місцевим бюджетам, відповідно до законодавства;

- вимагати від посадових осіб міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій дотримання установленого порядку казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, ведення бухгалтерського обліку, складення звітності;

- порушувати питання про притягнення до відповідальності за допущення порушення бюджетного законодавства згідно з законами України;

- звертатись до суду, в тому числі у разі виявлення порушень бюджетного законодавства;

- залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади;

- одержувати інформацію, документи і матеріали від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності та їх посадових осіб;

- скликати наради, створювати комісії та робочі групи;

- проводити конференції та семінари з питань, що належать до компетенції Казначейства України;

- здійснювати у межах повноважень Казначейства України співробітництво з міжнародними фінансовими організаціями, з казначейськими службами інших держав щодо вивчення досвіду роботи з організації їх діяльності та готувати пропозиції щодо впровадження такого досвіду в Україні;

- брати участь у діяльності міжнародних організацій відповідно до міжнародних договорів, учасниками яких є Україна, а також відповідно до угод між Казначейством

України та казначейськими службами інших держав за погодженням із Кабінетом Міністрів України;

- користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами.

Для виконання повноважень, передбачених чинним законодавством, з метою забезпечення законності при реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань та оформленні платіжних доручень, дотримання вимог обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками, органами Казначейства України здійснюється заходи попереднього та поточного контролю, за результатами яких відбувається попередження порушень бюджетного законодавства розпорядників та одержувачів коштів державного й місцевих бюджетів, що по суті є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів.

Головним чинником є здійснення попередньої форми контролю, що відбувається під час забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів на основі ведення єдиного казначейського рахунка, через контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань і проведенні платежів за цими зобов'язаннями та за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства, а також ведення бухгалтерського обліку і складення звітності про виконання державного та місцевих бюджетів.

За допомогою офіційно оприлюдненої інформації ми спробуємо дослідити період з 2008 року по 2010 рік включно.

Дані подано у табл. 2.9.

З вищенаведеного можна зробити висновок про ефективні результати здійснення Державним казначейством України контрольних функцій за дотриманням бюджетного законодавства.

Грунтуючись на результатах проведеного у підрозділі 2.2 визначення ефективності діяльності суб'єктів системи державного фінансового контролю, встановлено відсутність всебічного охоплення предмета контролю.

Таблиця 2.9

Здійснення попереднього та поточного контролю Державним казначейством України з 2008 по 2010 рр., тис. грн [75–77]

Рік	Попереджено порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів державного й місцевих бюджетів, в тому числі:	
	кількість	на загальну суму
2008	74602	4385889,9
2009	50290	2723314,0
2010	41278	1852900,

2.3. Особливості здійснення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в Україні

Основним завданням цього підрозділу дослідження є визначення стану внутрішнього державного фінансового контролю в Україні як складової системи державного фінансового контролю, необхідної для її цілісності.

Виконання вищезазначеного завдання дослідження проведено шляхом визначення та відображення принципів функціонування й аналізу результатів діяльності внутрішнього державного фінансового контролю в Україні.

Принципи функціонування механізму внутрішнього державного фінансового контролю (відомчого контролю) зазнають змін протягом тривалого часу.

Відображення основних пріоритетів державної фінансової контрольної роботи відбивається у нормативно-правових актах, що формують нормативно-правовий механізм внутрішнього контролю. Існує нагальна проблема щодо вдосконалення вищезгаданого механізму.

Формується об'єктивна необхідність визначити вади здійснення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі виконавчої влади.

Подальший розвиток внутрішнього державного фінансового контролю України обумовлюється обраними шляхами, які, у свою чергу, залежать від форм та методів контролю.

У наукових розробках, що існують, не знайшли відображення питання побудови єдиної системи контрольно-ревізійної роботи.

Існує потреба обґрунтування необхідності закріплення виключно за внутрішнім державним фінансовим контролем аудиту та попереднього контролю, бо зазначені форми і методи є такими, що цілком співпадають з метою та глибиною сутністю цього виду державного фінансового контролю. Доведення цього положення буде здійснено нами на підставі ґрунтовного аналізу результатів діяльності зазначеного виду контролю.

В першу чергу необхідно дослідити шляхи розвитку внутрішнього державного фінансового контролю в Україні. Для чого ми виконаємо низку завдань, а саме буде проаналізовано історичні надбання у сфері внутрішньовідомчого фінансового контролю з першого його впровадження (1936 рік) до останніх змін (2012 рік); розглянуто та проаналізовано нормативно-правову базу щодо порядку здійснення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи та стратегій і концепцій, що вже розроблені та прийняті до впровадження.

Внутрішній державний фінансовий контроль (далі – відомчий контроль) є невід’ємною складовою частиною структурних змін в економіці країни. Нагальна потреба у застосуванні відомчого контролю викликана масштабністю планів та всеохопленістю державного сектору економіки.

Логічна необхідність розвитку внутрішнього державного фінансового контролю обґрунтована власною історією.

Перший нормативний акт, що фактично розпочав відомчий контроль, належить до 1936 року [121]. На той час це був досить досконалий документ, яким було створено та закріплено ряд базових принципів відомчого контролю. До них належать принципи обов’язковості та періодичності у відносинах між суб’єктами й об’єктами контролю. Відправною точкою розвитку відомчого контролю стає побудова цілісної системи, що містила обов’язковість організації відомчого контролю на усіх рівнях державної влади (від її центральних органів до виконавчих комітетів обласного рівня), а також здійснення контрольно-ревізійних заходів не рідше одного разу на рік по кожному об’єкту контролю.

Плекання принципів відомчого контролю, що було закладено першим нормативним актом, знайшло своє подальше відображення у Положенні про Міністерство фінансів СРСР [134] та у розробленій ним типовій інструкції здійснення контрольно-ревізійних дій міністерствами й відомствами у 1978 році [246].

Додатковим підтвердженням розбудови єдиної системи відомчого контролю є приклади нормативних актів, що були прийняті Радою Міністрів УРСР у 1981 році та Міністерством сільського господарства СРСР [221, 222].

Структурна криза, у якій народжувалася Україна як незалежна держава, гостро поставила питання про за безпечення збереження виконавчою владою державного і колективного майна [202].

Проте необхідність внутрішнього державного фінансового контролю не зникла, а навпаки, трансформувалась у нову якість. Зазначений процес виявляється за такими напрямками, як норма для функцій головних розпорядників бюджетних коштів щодо організації і стану внутрішнього фінансового контролю та аудиту відповідно до ст.ст. 22, 26 Бюджетного кодексу України [24], а також кількість органів державної влади та підпорядкованих їм державних установ і державних підприємств, та вартість майна, що знаходиться у користуванні та розпорядженні зазначених суб’єктів. За офіційними даними Фонду державного майна України станом на січень 2010 року, зареєстровано органів державної влади – 131, за якими рахується загальна кількість юридичних осіб, визнаних органом державної влади, – 26317, та державних підприємств, установ, організацій – 9561 з загальною вартістю майна 3427464531,43 тис. грн [86].

Незважаючи на наведену кількість об’єктів контролю та вражаючи вартість їх майна, суб’єктів контролю, тобто контрольно-ревізійних підрозділів в системі центральних органів влади та інших державних органів (установ) центрального рівня, за останніми офіційно оприлюдненими даними Головкин України становить лише 66 одиниць, що є свідченням недостатнього їх розвитку, або свідомого усунення [243].

За часів незалежності в Україні було розроблено власні механізми функціонування відомчого контролю та введені в дію прийняттям відповідних нормативних актів у 1998 році [186], у 2002 році [143], на початку 2010 року [199], останній прийнятий наприкінці 2011 року з початком впровадження з 01 січня 2012 року [43].

Аналіз сучасних нормативних актів викрив методологічну плутанину щодо назви, методів, а також форми здійснення цього виду контролю.

При розробці сучасних нормативних актів стосовно функціонування механізму відомчого контролю було втрачено принципи обов'язковості та періодичності у відносинах між суб'єктами й об'єктами контролю, що виступали наріжним каменем цього виду контролю.

З метою визначення кола питань внутрішнього фінансового контролю як структурного елементу системи державного фінансового контролю, які мають загальнодержавний вплив та рівень впливу відповідного центрального органу виконавчої влади, розглянемо чинні нормативно-правові підстави.

Для об'єктивного проведення дослідження функціонування та стану внутрішнього державного фінансового контролю на теперішній час в Україні ми врахували вимоги нормативно-правових актів, як тих, що є чинні на сьогодні, так і тих, які були чинні до них:

- законодавчі акти рівня Кодексу України;
- нормативно-правові акти рівня Кабінету Міністрів України;
- регуляторні акти рівня Міністерства фінансів України;
- Державної контрольно-ревізійної служби України.

На загальнодержавному рівні першою ланкою є регулювання цього виду контролю законодавчим органом країни. Необхідно звернути увагу на вимоги попереднього Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 р. №2542-III, чинного до 1 січня 2011 року, яким передбачено та зобов'язано розпорядників бюджетних коштів здійснювати внутрішній фінансовий контроль, а саме, статтею 22 зобов'язано Головного розпорядника бюджетних коштів здійснювати внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних

коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів та одержувати звіти про використання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів, а також аналізувати ефективність використання ними бюджетних коштів [24].

Статтею 26 встановлено, що керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи з урахуванням:

- положень Бюджетного Кодексу та інших нормативно-правових актів;
- вимог цілеспрямованого, ефективного й економного управління функціями кожного структурного підрозділу, правильного розмежування функціональних обов'язків;
- правил бухгалтерського обліку та контролю щодо активів, пасивів, доходів та видатків бюджетної установи;
- забезпечення відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю [24].

У зазначеному документі вказано, що внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, повинен забезпечувати:

- постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;
- оцінку діяльності на відповідність результатів установленням завданням та планам;
- інформування безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки (оцінки, розслідування, вивчення чи ревізії), проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю [24].

Розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах.

Бюджетним Кодексом України, прийнятим 8 липня 2010 року № 2456-VI, що набув чинності з 01 січня 2011 р., зокрема, п.п.7, 8 статті 22 зобов'язано головного розпорядника здійснювати управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку

ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; здійснювати контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії [25].

Статтею 26 зазначеної редакції Бюджетного Кодексу визначено:

1. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує:

1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;

3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

4) проведення аналізу й оцінки стану фінансової та господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;

6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

2. Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата.

Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх

повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.

3. Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та в підвідомчих бюджетних установах.

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України [25].

Другою ланкою загальнодержавного рівня впливу, є регулювання цього виду контролю з боку Кабінету Міністрів України.

Спочатку розглянемо засади функціонування внутрішнього державного фінансового контролю згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 10 липня 1998 р. № 1053 «Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади», яка була першим документом з цього питання, розробленим і прийнятим в Україні. Вказаним нормативно-правовим актом було визнано такою, що втратила чинність, постанову Ради Міністрів УРСР від 26 травня 1981 р. № 294 «Про заходи по поліпшенню контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління» і затверджено Положення про відомчий контроль

у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління.

Основними завданнями відомчого контролю є здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, збереженням державного майна, економним використанням матеріальних і фінансових ресурсів, за виконанням планових завдань, правильністю ведення бухгалтерського обліку, а також виявлення та усунення фактів порушення фінансової дисципліни, нанесення збитків, безгосподарності й марнотратства, перекручення звітності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Організація та здійснення відомчого контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій покладається на міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких вони належать.

Контрольно-ревізійні підрозділи перевіряють:

а) дотримання фінансово-бюджетної, кошторисної дисципліни, ефективність і цільове використання бюджетних коштів;

б) збереження коштів і матеріальних цінностей;

в) ефективність використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, своєчасність документального оформлення господарських операцій, повноту виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів, причини непродуктивних витрат і втрат;

г) економічний стан підприємств, установ і організацій, виконання виробничих та фінансових планів, законність здійснених операцій;

д) правильність та достовірність ведення бухгалтерського обліку та звітності, фінансових, кредитних і розрахункових операцій, повноту і своєчасність виконання зобов'язань перед бюджетом;

е) додержання порядку встановлення та застосування цін і тарифів;

є) виконання заходів, спрямованих на усунення недоліків, виявлених попередньою ревізією або перевіркою.

Результати ревізії або перевірки оформляються актом за підписом керівника ревізійної групи (ревізора), керівника і головного бухгалтера підприємства, установи, організації, де проводилась ревізія або перевірка.

В подальшому Кабінетом Міністрів України з метою посилення ефективності роботи контрольно-ревізійних підрозділів у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, поліпшення координації їх діяльності з іншими контролюючими та правоохоронними органами, підвищення рівня відшкодування заподіяних державі було розроблено та впроваджено Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 р. № 685.

Вказаним нормативно-правовим актом було визнано такою, що втратила чинність, постанову Кабінету Міністрів України від 10 липня 1998 р. №1053 «Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади», а також визначався механізм здійснення контрольно-ревізійними підрозділами відповідних міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – контрольно-ревізійний підрозділ) внутрішнього фінансового контролю за роботою підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління відповідних міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – суб'єкт господарювання, який підлягає контролю), де внутрішній фінансовий контроль – це діяльність контрольно-ревізійних підрозділів, спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади достовірною інформацією про використання суб'єктами господарювання, які підлягають контролю, фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва.

Метою здійснення внутрішнього фінансового контролю є:

– аналіз фінансово-господарської діяльності, цільового й ефективного використання бюджетних коштів та збереження

державного майна, економного використання фінансових і матеріальних ресурсів, виконання планових завдань, достовірності ведення бухгалтерського обліку;

– забезпечення усунення порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяних збитків;

– вжиття заходів до запобігання фінансовим порушенням.

Внутрішній фінансовий контроль здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами у формі ревізій, перевірок, оцінки, розслідування та вивчення (далі – контрольні заходи) на підставі складених на півріччя планів роботи, що затверджуються керівниками міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів за погодженням із ГоловКРУ, його територіальними органами.

Координація та методичне забезпечення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах, а також контроль за станом цієї роботи здійснюється органами державної контрольно-ревізійної служби в порядку, встановленому Головним контрольно-ревізійним управлінням.

З метою приведення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади до єдиних норм і правил для створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного і комунального майна робота контрольно-ревізійних підрозділів повинна була відповідати Стандартам державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затверджених Наказом ГоловКРУ України від 09.08.2002 № 168, а також передбачалося надання звіту до органів державної контрольно-ревізійної служби про здійснену контрольно-ревізійну роботу, відповідно до вимог наказу ГоловКРУ України від 11.03.2003 № 55 «Про порядок заповнення форми звіту № 11-ревізія про контрольно-ревізійну роботу підрозділів внутрішнього фінансового контролю. Інструкція затверджена наказом».

Наступним етапом функціонування внутрішнього державного фінансового контролю стало розробка та впровадження Порядку проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої

влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 6 січня 2010 р. № 2, згідно з яким було визнано такою, що втратила чинність Постанову Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 р. № 685 «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» та визначено механізм проведення в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади внутрішньої контрольно-ревізійної роботи [199].

Цим Порядком визначено механізм проведення в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади внутрішньої контрольно-ревізійної роботи.

Внутрішня контрольно-ревізійна робота – це процес планування, організації та здійснення контрольних заходів, реалізації їх результатів, моніторингу усунення виявлених порушень законодавства і недоліків, узагальнення та подання інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни [199], вона є складовою внутрішнього контролю, відокремленою від виконання інших функцій, і проводиться у формі виїзних інспекційних (ревізія, перевірка, розслідування) та камеральних неінспекційних (оцінка, вивчення) контрольних заходів [199].

Для проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади утворюються контрольно-ревізійні підрозділи (далі – підрозділи), які є самостійними структурними підрозділами. До їх складу можуть входити інші структурні одиниці. У разі неможливості утворення підрозділу вводиться посада спеціаліста [199].

Порядком визначено, що Підрозділ центрального органу виконавчої влади здійснює контрольні заходи щодо діяльності таких суб'єктів:

- апарат центрального органу виконавчої влади та його територіальні органи;
- урядові органи в системі міністерства та їх територіальні органи;
- органи управління та їх територіальні органи;
- підприємства, їх об'єднання, установи та організації, що належать до сфери управління відповідного центрального органу виконавчої влади;

- інші одержувачі бюджетних коштів, що не належать до сфери управління відповідного центрального органу виконавчої влади, але одержують безпосередньо через нього бюджетні кошти, – в межах повноважень, наданих головному розпорядникові бюджетних коштів відповідно до законодавства [199].

Основними завданнями підрозділів згідно з Порядком є:

- контроль за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів;

- встановлення осіб, винних у допущенні виявлених під час проведення контрольних заходів порушень законодавства;

- аналіз умов, причин і наслідків порушень законодавства та недоліків, виявлених під час проведення контрольних заходів, розроблення пропозицій щодо їх усунення та запобігання їм у подальшому;

- забезпечення органів виконавчої влади, юридичних та фізичних осіб достовірною інформацією про стан фінансово-бюджетної дисципліни у відповідній сфері [199].

Підрозділи відповідно до покладених на них завдань:

- забезпечують повноту і достовірність даних та своєчасне оновлення зведеного реєстру суб'єктів;

- беруть участь у підготовці проектів нормативно-правових актів, а також методологічному забезпеченні проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі відповідного центрального органу виконавчої влади;

- планують, організовують та здійснюють контрольні заходи, документують і реалізують їх результати, зберігають матеріали контрольних заходів;

- взаємодіють з іншими структурними підрозділами органів виконавчої влади, правоохоронними органами, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями з питань проведення контрольно-ревізійної роботи;

- ініціюють у межах своїх повноважень вжиття заходів до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які вчинили бюджетні правопорушення;

- контролюють усунення виявлених порушень законодавства і недоліків, здійснюють моніторинг розгляду правоохоронними та іншими органами переданих матеріалів контрольних заходів;

- беруть участь у проведенні службових розслідувань з питань використання бюджетних коштів та державного майна;

- аналізують та узагальнюють інформацію про стан фінансово-бюджетної дисципліни у відповідній сфері;

- звітують у встановленому порядку про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи;

- виконують інші функції відповідно до їх компетенції [199].

Предметом контролю підрозділів є:

- обґрунтованість бюджетних запитів, фінансових планів, дотримання фінансово-бюджетної, планової, кошторисної дисципліни, стан збереження і цільове витрачання бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів;

- стан збереження і використання державного майна;

- використання матеріальних і фінансових ресурсів, своєчасність документального оформлення господарських операцій, повнота виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів, непродуктивні витрати і втрати;

- економічне становище суб'єктів, результати виконання виробничих та фінансових планів, кошторисів;

- правильність ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, законність проведення господарських операцій, своєчасність і повнота відображення їх у бухгалтерському обліку та звітності, виконання зобов'язань перед бюджетом і кредиторами;

- додержання порядку формування, встановлення та застосування цін і тарифів;

- здійснення заходів, спрямованих на усунення недоліків, виявлених під час попередніх контрольних заходів;

- додержання встановленого порядку закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти у межах повноважень;

- інші питання в межах їхніх повноважень [199].

Але потрібно одразу вказати на недосконалість у цьому порядку здійснення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи з тієї причини, що норма обов'язковості змінена на можливість утворення контрольно-ревізійних підрозділів навіть у територіальних представництвах центральних органів виконавчої влади та має рекомендаційний характер органам місцевого самоврядування.

Це послабляє згаданий вид контролю та не зміцнює цілісності системи державного фінансового контролю.

Варто зазначити, що вищенаведений нормативний акт містить також нововведення щодо вдосконалення механізму цього виду контролю, у першу чергу це стосується утворення зведеного реєстру суб'єктів, стосовно діяльності яких здійснюються контрольні заходи.

З боку Державної контрольно-ревізійної служби України відбувалося регулювання здійснення контрольних повноважень внутрішнім державним фінансовим контролем шляхом координації та методичного забезпечення, а також проведенням контролю за здійсненням повноважень стосовно об'єктів контролю. З метою створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного й комунального майна та приведення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади до єдиних норм і правил було розроблено та затверджено низку нормативно-правових актів:

- Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби з контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів при здійсненні планових та позапланових контрольних заходів, затвердженого наказом ГоловКРУ України від 18.11.2003 № 274 [142];

- наказом ГоловКРУ України від 09.08.2002 № 168 затверджені Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного й комунального майна та доручено міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади привести внутрішні нормативно-правові документи з питань контрольно-ревізійної роботи у відповідність до Стандартів [181];

- форму звіту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади про контрольно-ревізійну роботу підрозділів внутрішнього фінансового контролю (форма № 11-ревізія) та Інструкцію про порядок заповнення форми звіту № 11-ревізія про контрольно-ревізійну роботу підрозділів внутрішнього фінансового контролю затверджено наказом ГоловКРУ України від 11.03.2003 № 55 [185];

- форму звітності № 1-КРП (квартальна) «Звіт (Зведений звіт) про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» та Інструкцію про її складання і подання, що додаються, затверджено наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 08.11.2010 № 422 [184].

Початком сучасного етапу розбудови внутрішнього державного фінансового контролю стало прийняття, відповідно до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України, Кабінетом Міністрів України постанови від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади», якою було затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, а також скасовано постанову Кабінету Міністрів України від 6 січня 2010 р. № 2 «Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади» з 01 січня 2012 року [43].

Зазначений Порядок визначає механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту (далі – Підрозділ внутрішнього аудиту) та проведення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – бюджетні установи) такого аудиту.

У центральному органі виконавчої влади для проведення внутрішнього аудиту утворюється як самостійний підрозділ внутрішнього аудиту.

Дія цього Порядку поширюється на Раду міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київську та Севастопольську міські держадміністрації.

Об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Основним завданням підрозділу є надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її вдосконалення;
- удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Завдання підрозділу внутрішнього аудиту:

1) проведення оцінки:

- ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;
- ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;
- ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання;
- якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
- стану збереження активів та інформації;
- стану управління державним майном;
- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;

- ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи;

2) проведення за дорученням керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аналізу проектів наказів та інших документів, пов'язаних із використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання;

3) планування, організація та проведення внутрішніх аудитів, документування їх результатів, підготовка аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, а також проведення моніторингу врахування рекомендацій;

4) взаємодія з іншими структурними підрозділами центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, іншими державними органами, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями з питань проведення внутрішнього аудиту;

5) подання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторських звітів і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

6) звітування про результати діяльності відповідно до вимог цього Порядку та стандартів внутрішнього аудиту;

У свою чергу, Міністерством фінансів України з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – установа), оцінки якості такого аудиту розроблено Стандарти внутрішнього аудиту (далі – Стандарти) та затверджено наказом від 04 жовтня 2011 року № 1247 [224].

Стандарти застосовуються структурними підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними в установах при проведенні ними внутрішнього аудиту, та поділяються на:

- загальні стандарти внутрішнього аудиту;
- стандарти діяльності з внутрішнього аудиту;

- стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади й оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту.

Терміни, що використовуються у Стандартах («внутрішній аудит», «внутрішній контроль» та «об'єкти внутрішнього аудиту»), вживаються у значеннях, які застосовуються у Бюджетному кодексі України та Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту і проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001.

Крім того, Міністерством фінансів України з метою приведення правил поведінки працівників внутрішнього аудиту з вимогами морально-етичних принципів професійної діяльності було розроблено Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (далі – Кодекс етики), який затверджено наказом від 29 вересня 2011 року № 1217, з подальшим впровадженням у роботі як працівниками підрозділів внутрішнього аудиту, так і кадровими службами органів, де утворені ці підрозділи [93].

Вимоги Кодексу етики стосуються працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту та поширюється дія постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 року № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади».

Задля ґрунтовного визначення ефективності та доречності функціонування такого виду контролю, як внутрішній державний фінансовий контроль в Україні, доцільно розглянути показники роботи контрольно-ревізійних підрозділів внутрішнього державного фінансового контролю в Україні, а саме результати контрольних заходів, проведених впродовж 2006-2008 рр. відомчим контролем в системі міністерств, інших центральних

органів виконавчої влади та звітні дані про результати ревізій та перевірок на підприємствах, в установах, організаціях за 2007–2008 рр., проведених КРП міністерств, інших ЦОВВ (за відомчою статистичною звітністю ф. № 11-ревізія), а також зведені звітні дані про результати ревізій і перевірок на підприємствах, в установах, організаціях проведених КРП міністерств, інших ЦОВВ (за відомчою статистичною звітністю ф. № 11-ревізія), за 2007–2008 рр. [73, 74, 210–212] (див. дод. Е).

Вищенаведена аналітична та статистична інформація про результати діяльності відомчого контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади відповідно до «Порядку здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю», затвердженого постановою КМУ від 22 травня 2002 р. № 685, та постанови Кабінету Міністрів України від 6 січня 2010 р. № 2 «Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади», що діяли у період, за який наводиться аналітична і статистична інформація, зібрана та оприлюднена органами Державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

За вказаний період під час дослідження встановлено наступну якісну характеристику зазначеного суб'єкта державного фінансового контролю, а саме:

- кількість внутрішніх контрольно-ревізійних підрозділів у центральних органах виконавчої влади, інших державних органів та організацій коливалася з 61 до 66 одиниць;
- кількість об'єктів контролю, зокрема підприємств, організацій, установ на самостійному й окремому балансі коливалася від 17402 до 17229 одиниць;
- середня кількість ревізорів становить 1521 осіб;
- перевірено підприємств, установ і організацій у 2006 р. – 9700 одиниць об'єктів контролю, у 2007 р. – 10188 одиниць, що становить 58,5 відсотка від загальної кількості об'єктів контролю, та у 2008 р. – 10123 об'єкта контролю, що становить 58,8 відсотка відповідно;
- виявлено втрат фінансових ресурсів та інших порушень фінансової дисципліни: у 2006 р. – на 3000 об'єктах контролю на загальну суму 588,4 млн грн та відповідно 2700,0 млн грн,

тобто порушення встановлено у 30,1 % з перевірених підприємств, установ і організацій; у 2007 р. – на 3000 перевірених підприємств, установ і організацій на загальну суму 364,4 млн грн та 2114,1 млн грн відповідно, тобто порушення встановлено у 29,5 % з перевірених об'єктів контролю; у 2008 р. – на 4116 об'єктах контролю на загальну суму 3818,3 млн грн та відповідно 2119,9 млн грн, тобто порушення встановлено у 40,7 % з перевірених підприємств, установ і організацій;

– за результатами вжитих заходів забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат і недостач та усунення інших порушень фінансової дисципліни: у 2006 р. забезпечено на рівні 8,1 % на суму 47,5 млн гривень та відповідно 66,7 % на суму 1800,0 млн грн; протягом 2007 р. забезпечено на рівні 8,4 % на суму 30,5 млн гривень та відповідно 80,0 % на суму 1692,2 млн грн; у 2008 р., в свою чергу, забезпечено на рівні 1,12 % на суму 42,9 млн гривень та відповідно 71,4 % на суму 1513,7 млн грн;

– за результатами контрольних заходів було притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності осіб, винних у допущених фінансових порушеннях, у 2006 р. – 3400, з яких 100 звільнено з обійманих посад; у 2007 р. – 6567 осіб, з яких 157 звільнено з обійманих посад; у 2008 р. – 6449 осіб, з яких 118 звільнено з обійманих посад;

– до правоохоронних органів було передано матеріали 488 контрольних заходів на загальну суму збитків 443,2 млн грн – у 2006 р.; передано матеріали 837 контрольних заходів на загальну суму збитків 596,2 млн грн – у 2007 р. та у 2008 р. було передано матеріали 660 контрольних заходів на загальну суму збитків 3716,7 млн грн.

Наочне відображення ефективності функціонування внутрішнього державного фінансового контролю в Україні відображено на рис. 2.13, 2.14.

З метою отримання більш предметної уяви про предмет контролю з боку такого виду державного фінансового контролю, як внутрішній державний фінансовий контроль у складі контрольно-ревізійних підрозділів у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, доцільно деталізувати складові втрат фінансових ресурсів та інших

порушень фінансової дисципліни. Наказом Головкин України від 11.03.2003 № 55 «Про порядок заповнення форми звіту № 11-ревізія про контрольно-ревізійну роботу підрозділів внутрішнього фінансового контролю» затверджена інструкція складання вказаного звіту.

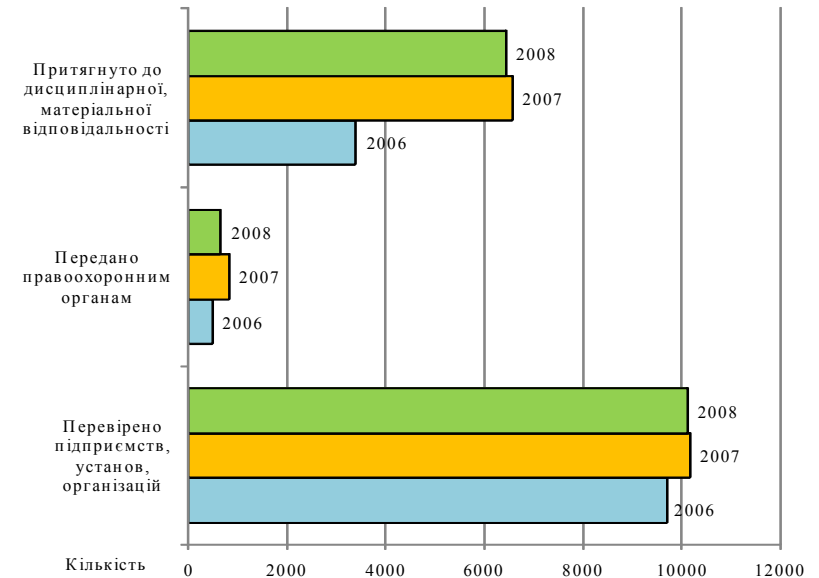


Рис. 2.13. Ефективність діяльності контрольно-ревізійних підрозділів внутрішнього державного фінансового контролю в Україні у 2006–2008 рр., млн грн [73, 74, 210–212]

Згідно з цим наказом втрати фінансових ресурсів визначаються як:

1. Незаконні витрати ресурсів.
2. Нецільова витрата коштів.
3. Недостача ресурсів.
4. Фінансові порушення, що призвели до збитків.

В свою чергу до інших порушень фінансової дисципліни відноситься:

- завищення заборгованості за розрахунками фізичними та юридичними особами;
- заниження в обліку вартості;
- заниження в обліку сум;

- зайве отримання бюджетних коштів унаслідок завищених асигнувань;
- узяття до сплати зобов'язань, що перевищують бюджетні;
- зарахування коштів бюджету одного рівня до іншого рівня;
- лишки грошових коштів товарно-матеріальних цінностей;
- безпідставне завищення продукції (робіт, послуг) [185].

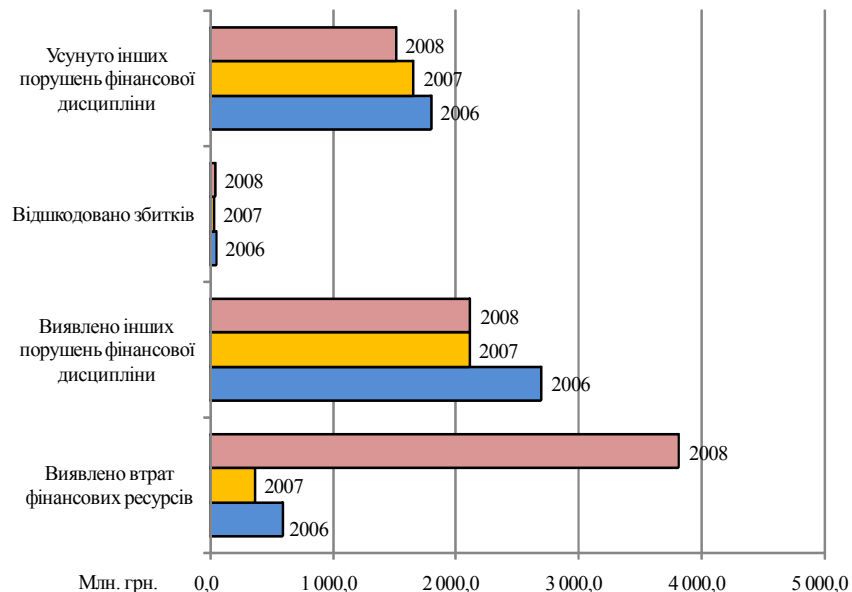


Рис. 2.14. Ефективність діяльності контрольно-ревізійних підрозділів внутрішнього державного фінансового контролю в Україні у 2006–2008 рр. за кількістю [73, 74, 210–212]

Проведене дослідження у даному підрозділі, що ґрунтується на підставі аналізу результатів діяльності, історичного досвіду та сучасних окреслених вад, дало змогу дійти висновку, що державний внутрішній фінансовий контроль є невід'ємним та ефективним складовим елементом цілісної системи державного фінансового контролю.

Але виникає питання, чи залишиться державний внутрішній фінансовий контроль таким ефективним і в подальшому. Адже на сьогодні цей вид контролю, що сформувався після прийняття Кабінетом Міністрів України постанови від 28 вересня 2011 року №1001, якою затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – Підрозділ внутрішнього аудиту), має такі вади:

- по-перше, виникає методологічна плутанина, що полягає у підміні видів та методів здійснення контролю, тобто аудит як метод контролю виділено в окремий вид фінансового контролю, зокрема внутрішнього;

- по-друге, порівняння мети, завдань, об'єктів та предмета контролю контрольно-ревізійних підрозділів та підрозділів внутрішнього аудиту свідчить про скорочення і «звуження» компетенції та повноважень;

- по-третє, незрозумілість підходу до кадрового забезпечення працівників підрозділу внутрішнього аудиту, а саме: працівники підрозділу можуть мати не тільки економічну, а і юридичну освіту;

- по-четверте, внутрішній аудит проводиться відповідно до стандартів, затверджених Мінфіном, тобто Державна контрольно-ревізійна служба України як суб'єкт державного фінансового контролю більше не здійснює координацію та методичне забезпечення;

- по-п'яте, відсутність погодження з органами державної контрольно-ревізійної служби питання призначення на посаду та звільнення з посади керівника підрозділу внутрішнього аудиту не додає самостійності та незалежності цьому підрозділу, і як наслідок – знижується якість та рівень контролю;

- по-шосте, враховуючи вимоги та визначення статті 26 Бюджетного кодексу України, згідно з яким внутрішній контроль – це комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо

діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ; внутрішній аудит – діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю, а також відповідно до завдань підрозділу внутрішнього аудиту, згідно з постановою Кабінету міністрів України від 28 вересня 2011 року №1001, надання рекомендацій керівникові бюджетної установи про функціонування системи внутрішнього контролю та її вдосконалення.

Отже, підрозділ внутрішнього аудиту, який утворюється на заміну контрольно-ревізійним підрозділам та іншої структурної одиниці бюджетної установи, не передбачено у чинному законодавстві, не організовує та не здійснює внутрішній контроль, а хто і як його здійснює або повинен здійснювати – незрозуміло і невідомо.

Окреслені недосконалості сучасного стану внутрішнього фінансового контролю, на думку автора, потребують усунення задля подальшого успішного функціонування.

Проведена у цьому розділі оцінка функціонування системи державного фінансового контролю є підґрунтям для наступних висновків.

Здійснене дослідження вказує на необхідність подолати роздроблений і фрагментарний характер організації державного фінансового контролю, який ще існує, з метою всебічного охоплення предмета контролю та всього переліку об'єктів контролю.

За результатами аналізу напрямів застосування державного фінансового контролю в Україні маємо зазначити, що неповне охоплення контрольними заходами державних фінансів, зокрема слабе адміністрування доходів Державного бюджету, змушує збільшувати внутрішні та зовнішні запозичення держави, наслідком чого є загроза фінансовій безпеці та фінансовій незалежності України, визначені факти мають слугувати підґрунтям для розвитку державного фінансового контролю.

З метою забезпечення повноти контролю за державними ресурсами визначили склад предмета контролю суб'єктів державного фінансового контролю з урахуванням низки макроекономічних показників, які відображають стан та обсяги складових державних фінансів, вартісну оцінку результатів роботи відповідних державних фондів.

Оцінка стану функціонування окремих інститутів державного фінансового контролю, які є складовими системи державного фінансового контролю, вказує на відсутність серед існуючих методів і форм послідовності організації, планування та проведення контрольних заходів, що застосовуються такими суб'єктами державного фінансового контролю, як Рахункова палата України та Державна контрольно-ревізійна служба в Україні, а також контрольно-ревізійними підрозділами внутрішнього фінансового контролю (відомчого контролю), тобто складові елементи державного фінансового контролю не мають спільної методологічної бази та не є логічним продовженням і доповненням один одного.

За результатами дослідження, встановлено, що державний внутрішній фінансовий контроль є невід'ємною складовою цілісної системи державного фінансового контролю, але відсутність всебічного законодавчого регулювання цього виду державного фінансового контролю, у першу чергу, окремого відповідного Закону України, створює умови для неповсюдного застосування й обов'язкової наявності цього виду контролю в управлінні державною економікою та фінансами.

Головним чинником ефективності здійснення Державним казначейством України функцій контролю за дотриманням бюджетного законодавства є здійснення попередньої форми контролю, що відбувається під час забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів на основі ведення єдиного казначейського рахунка, через контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань і проведенні платежів за цими зобов'язаннями та за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства, ведення бухгалтерського обліку і складення звітності про виконання державного та місцевих бюджетів.

Здійснений у ході дослідження аналіз напрямів застосування державного фінансового контролю засвідчив необхідність удосконалення існуючої системи державного фінансового контролю та має слугувати підґрунтям для розбудови й обґрунтування авторської концептуальної моделі системи державного фінансового контролю у третьому розділі монографії.

Встановлена необхідність застосування принципу причинності, сутність якого міститься в обумовленості об'єкта предметом контролю як кроку до досягнення мети всеохоплюючого державного фінансового контролю за цільовим і ефективним використанням державних фінансів та майнових ресурсів держави, попередженням безконтрольного зростання фінансової заборгованості держави.

Під час дослідження сучасного стану такого виду державного фінансового контролю, як внутрішній державний фінансовий контроль, встановлена методологічна плутанина, що полягає у підміні видів та методів здійснення контролю, тобто аудит як метод контролю виділено в окремий вид фінансового контролю, зокрема, внутрішнього. Також ми дійшли висновку, що підрозділ внутрішнього аудиту, який утворюється на заміну контрольно-ревізійним підрозділам та іншої структурної одиниці бюджетної установи, не передбачено у чинному законодавстві, не організовує та не здійснює внутрішній контроль, а хто і як його здійснює або повинен здійснювати – незрозуміло і невідомо. Тому недосконалість сучасного стану внутрішнього фінансового контролю потребують усунення з тією метою, щоб і в подальшому такий вид контролю, як державний внутрішній фінансовий контроль, був ефективним та дієвим засобом протидії порушенням і зловживанням під час використання фінансових та майнових ресурсів держави.

Основні положення цього розділу знайшли своє відображення у роботах автора [102, 260].

РОЗДІЛ 3

Напрями вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні

3.1. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю

Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю за авторським баченням ґрунтуються на теоретико-законодавчому підґрунті функціонування системи державного фінансового контролю, визначеному у підрозділі 1.1, та методологічних підходах до побудови системи державного фінансового контролю, що було розглянуто у підрозділі 1.2, а також на здійсненому аналізі напрямів застосування державного фінансового контролю в Україні, який було проведено у підрозділі 2.1.

У зв'язку з наявністю у вітчизняному законодавстві вад тривалий час залишалися поза державним фінансовим контролем окремі важливі для держави сфери діяльності та спостерігалось неповне охоплення державних фінансових ресурсів.

Визначена диспропорція стосується формування й виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів; діяльності таких органів державного і комунального сектору, як державні та комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більш як 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, інші підприємства, установи й організації, які використовують державне та комунальне

майно; цільового використання коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності у разі надання їм податкових пільг; формування і використання коштів та майна державних цільових фондів.

Бюджетні кошти, які на момент перерахування з рахунків бюджетних установ за договорами цивільно-правового характеру втрачають статус бюджетних, переходять у розряд непідконтрольних для інспектування.

Найменш урегульованим видом державного фінансового контролю в Україні залишається державний внутрішній фінансовий контроль. На теперішній час зазначений вид контролю не має достатнього наукового, інформаційно-технічного, методологічного та кадрового забезпечення. В Україні на законодавчому рівні не визначено сутність та процедури контролю в діяльності органів державного й комунального сектору.

У побудові системи державного фінансового контролю повною мірою реалізуються контрольна функція державних фінансів та виконання державою своїх владних повноважень, тому організація державного фінансового контролю є обов'язковою складовою державного управління суспільними фінансовими коштами.

В дисертаційному дослідженні І. Стефанюка наголошується на тому, що основними напрямками подальшого розвитку системи державного фінансового контролю є: формування єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю; створення єдиного правового поля розвитку системи державного фінансового контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами функцій щодо здійснення державного фінансового контролю [226].

Усе це є підставою для здійснення дослідження щодо визначення та впровадження напрямів розвитку системи державного фінансового контролю. Отже, потрібно здійснити такі кроки: провести порівняння розвитку державного фінансового контролю, що пропонується в концептуальних розробках науковців та фахівців-практиків, з тим, що закріплено у відповідних нормативно-правових актах; визначити на фактичних прикладах підпорядкованість того чи іншого суб'єкта і об'єкта державного фінансового контролю;

провести узагальнення та систематизацію законодавчих актів, що регламентують здійснення повноважень, які розроблялися, пропонувалися та вводилися в дію як міжнародними, так і внутрішніми актами, насамперед нормативно-правовими актами Верховної Ради України і Кабінету Міністрів України.

Вивчення чинних нормативно-правових актів, зокрема міжнародних, якими регулюють здійснення контрольних повноважень окремо по кожному елементу системи державного фінансового контролю, а також пропозицій, що викладені у концепціях та стратегіях розвитку, які знайшли відображення у прийнятих або розроблених проектах нормативно-правових актів, на думку автора, – це необхідні кроки у напрямку досягнення поставленої мети, тому:

- по-перше, було узагальнено досвід міжнародних організацій з питань фінансового контролю, таких як Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI та однією з її регіональних організацій – EUROSAI, а також Вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав [30, 37, 92, 98, 104, 112, 209, 223];

- по-друге, проаналізовано організацію державного фінансового контролю у Російській Федерації [23, 122, 123, 240-242];

- по-третє, узагальнено здійснення контрольних повноважень у сфері фінансів різноманітними суб'єктами державної влади, згідно з чинними нормативно-правовими актами як міжнародними і закордонними, так і вітчизняними [25, 24, 43, 115, 128, 133, 141, 150, 167-173, 175, 189-193, 194, 199, 201, 205, 206];

- по-четверте, досліджено розроблені вітчизняні Концепції, Стратегії та законопроекти стосовно розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю та його окремих суб'єктів [145-148, 166, 183, 203, 204, 234, 235].

За результатами дослідження вищезгаданих документів систематизовано напрями визначення стратегічного розвитку державного фінансового контролю.

Початком визначення стратегічного розвитку державного фінансового контролю стала розробка «Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється

органами виконавчої влади», затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2003 р. № 1156, (далі – Стратегія) [235]. Згаданий документ став першим кроком у напрямку формування шляхів удосконалення державного фінансового контролю. У ньому визнано, що організація та функціонування чіткої системи фінансового контролю є одним з основних напрямів державної фінансової політики [235]. На цей час, за Стратегією, державний фінансовий контроль здійснюється вповноваженими центральними органами виконавчої влади (далі – суб'єкти державного фінансового контролю) та контрольно-ревізійними підрозділами, що функціонують у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – контрольно-ревізійні підрозділи) [235].

У Стратегії зазначається, що існуюча система державного фінансового контролю не дає Кабінету Міністрів України змоги повною мірою проводити глибокий аналіз та оцінку системи державного управління в окремих сферах соціально-економічної діяльності [235]. Основними причинами такого становища є недосконале нормативно-правове поле, недостатня ефективність контролю, орієнтація на здійснення його у формі ревізій та перевірок після завершення фінансово-господарських операцій – усе це не забезпечує належного усунення виявлених правопорушень, націленості суб'єктів державного фінансового контролю на запобігання правопорушенням, а також високого рівня координації та обміну інформацією [235]. Наслідком є досить високий рівень правопорушень у фінансовій сфері, що додає нерозв'язаних проблем в організації існуючої системи державного фінансового контролю [235].

Зазначеною Стратегією з метою підвищення дієвості державного контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в управлінні державними ресурсами, визнано такі основні напрямки реалізації державної політики в сфері державного фінансового контролю:

- формування цілісної системи контролю шляхом визначення всіх складових системи контролю з вичерпним переліком центральних органів виконавчої влади, які вповноважені здійснювати фінансовий контроль у визначеній сфері, об'єктів та видів фінансового контролю, у тому числі

налагодження ефективного функціонування внутрішнього фінансового контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та покращення їх взаємодії з суб'єктами державного фінансового контролю;

- розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, що забезпечить: перехід від контролю, який здійснюється після завершення фінансово-господарських операцій, до контролю, який передуює прийняттю управлінського рішення або здійснюється на стадії його виконання; запровадження нових форм контролю; визначення чітких процедур контролю, які забезпечать його безперервність та ефективність на всіх стадіях бюджетного процесу, і запровадження механізму дієвого впливу суб'єктів контролю на хід відшкодування незаконних і нецільових витрат бюджетних коштів; започаткування ведення обліку коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єктів господарювання у зв'язку з наданням їм пільг з оподаткування, та забезпечення контролю за використанням цих коштів; покладення функцій контролю за виконанням суб'єктами господарювання договірних зобов'язань, що погашаються за рахунок бюджетних коштів, на суб'єктів державного фінансового контролю, які здійснюють контроль за цільовим та ефективним витрачанням бюджетних коштів; підвищення професійного рівня головних бухгалтерів (керівників фінансово-економічних служб) – головних розпорядників бюджетних коштів; покладення функцій контролю за ефективним використанням державного майна та управлінням державною часткою у статутних фондах акціонерних товариств на спеціально уповноважений суб'єкт державного фінансового контролю; покладення функцій контролю за ефективною реалізацією економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями, на спеціально уповноваженого суб'єкта державного фінансового контролю, який не залежить від процесу реалізації цих проектів; посилення дієвості митного контролю шляхом закріплення за митними органами права проводити перевірки фінансово-господарської діяльності юридичних осіб з питань дотримання митного законодавства та з інших питань, що стосуються митної справи, в тому числі після завершення митного оформлення товарів поза митним

контролем; встановлення адміністративної відповідальності за порушення встановленого порядку закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти та надання відповідним суб'єктам державного фінансового контролю повноважень щодо накладення адміністративних стягнень;

- удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме: впровадженню в практичну діяльність суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного й зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю; розробленню та реалізації сучасних інформаційно-технічних проектів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю; задоволенню потреб суб'єктів державного фінансового контролю та контрольно-ревізійних підрозділів щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів [235].

Очікувані результати за визначеними Стратегією напрямками: визначення структури системи фінансового контролю та його мети, основних засад діяльності суб'єктів фінансового контролю, завдань і шляхів державного регулювання у сфері фінансового контролю; визначення чітких процедур фінансового контролю на всіх стадіях бюджетного процесу та механізму дієвого впливу суб'єктів державного фінансового контролю на процес відшкодування незаконних і нецільових витрат бюджетних коштів; конкретизація повноважень органів державної контрольно-ревізійної служби щодо здійснення контролю за використанням підприємствами, установами та організаціями бюджетних коштів, державного майна; підвищення ефективності попереднього та поточного контролю; підвищення ефективності державного фінансового контролю, посилення його профілактичної спрямованості; забезпечення ефективного використання державного майна та прозорого управління державною часткою у статутних фондах акціонерних товариств; забезпечення ефективного та прозорого управління державними активами, визначення суб'єктів, об'єктів, процедури та порядку контролю у цій сфері; підвищення відповідальності суб'єктів підприємницької діяльності за виконання договірних зобов'язань, що погашаються за рахунок бюджетних коштів, ефективного витрачання бюджетних коштів; підвищення ефективності використання бюджет-

них коштів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, підвищення ефективності поточного контролю; за забезпечення належної реалізації економічних і соціальних проектів, які підтримуються міжнародними фінансовими організаціями, ефективного залучення та витрачання коштів на цю мету; підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за порушення встановленого порядку закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти; підвищення дієвості та ефективності митного контролю, реалізація повноважень митних органів стосовно контролю за сплатою акцизного збору та податку на додану вартість, ввізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються під час ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України; підвищення ефективності боргових запозичень органів місцевого самоврядування, захист прав інвесторів; законодавче врегулювання контрольних функцій Державного казначейства, посилення попереднього та поточного контролю обліку планових показників, зобов'язань і бухгалтерської звітності розпорядників та отримувачів бюджетних коштів; належне методологічне забезпечення діяльності суб'єктів державного фінансового контролю та контрольно-ревізійних підрозділів; підвищення ефективності державного фінансового контролю, узгодженості в діях органів, які ним займаються; задоволення потреб у підготовці кадрів та підвищенні їх кваліфікації [235].

Другим напрямом визначення стратегічного розвитку державного фінансового контролю стало прийняття «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року», схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р), (далі – Концепція) [146].

Під час вивчення та дослідження змісту Концепції з'ясовано наступне. Підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, можна досягти, шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного й комунального сектору, підвищення рівня

культури державного управління, де таким важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних із діяльністю органів державного і комунального сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль. Побудова ефективного державного внутрішнього фінансового контролю сприяє формуванню якісного державного управління потреб та пріоритетів суспільства й держави.

Концепцією передбачено вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного й комунального сектору шляхом:

- визначення понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю;
- проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю;
- визначення основних завдань із реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю;
- визначення стратегічних напрямів та основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [146].

Розглянемо наведені вище шляхи детальніше.

Державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами й розглядатися як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю повинно стати чітке розмежування внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту, тому необхідно проаналізувати запропоновані складові частини.

Розглянемо першу складову державного внутрішнього фінансового контролю – внутрішній контроль. Він є інструментом управління, що дає змогу керівництву органів державного й комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення: достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності й результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової,

статистичної й управлінської звітності; виконання встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; захисту активів від втрат.

Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні й виконанні завдань на постійній основі. Тому він не повинен розглядатися як окрема система органів державного й комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності й результативності діяльності, а також зниження витрат.

Контроль здійснюється в процесі діяльності органів державного й комунального сектору і поділяється на:

- попередній контроль, що передуює прийняттю управлінського рішення чи здійсненню фінансово-господарської операції;
- поточний контроль, що здійснюється в процесі виконання управлінського рішення чи проведення фінансово-господарської операції;
- подальший контроль, що здійснюється після виконання управлінського рішення чи фінансово-господарської операції.

Щодо внутрішнього аудиту як другої складової державного внутрішнього фінансового контролю, то він реалізується через діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного в досягненні органами державного й комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допускання помилок чи нерентабельності) і консультацій. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю.

Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами.

Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби, та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом,

підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, у самому органі або в межах його системи управління.

Концепцією з метою усунення недоліків у функціонуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю передбачається змінити пріоритети та запровадити її сучасну модель, визначаються основні завдання реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, якими є:

- визначення з урахуванням сучасних умов розвитку України та норм і правил ЄС нових засад організації державного внутрішнього фінансового контролю, що базується на відповідальності керівника;

- створення єдиного правового поля для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю як складової частини державного управління та внесення відповідних змін до законодавства. Чітке визначення на законодавчому рівні суті державного внутрішнього фінансового контролю дасть змогу оптимізувати й збалансувати організаційні структури контролю, відокремити підрозділи з інспектування, у тому числі ті, що здійснюють його за зверненнями правоохоронних органів, від підрозділів внутрішнього аудиту, а підрозділи внутрішнього аудиту – від внутрішнього контролю, та не допустити дублювання контрольних функцій. Це сприятиме зміні пріоритетів – від інспектування із застосуванням санкцій за допущені правопорушення до внутрішнього контролю, спрямованого на запобігання правопорушенням, і надання внутрішніми аудиторами незалежних та об'єктивних рекомендацій, навіть зі збереженням органу централізованого внутрішнього аудиту. Необхідність збереження органу централізованого внутрішнього аудиту буде визначатися з урахуванням, зокрема, стану розвитку й спроможності служб внутрішнього аудиту в органах державного й комунального сектору, у тому числі в системі управління місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування; потреби в здійсненні аудиту ефективності реалізації економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими органі-

заціями, аудиту ефективності виконання програмних документів із питань соціально-економічного розвитку, у тому числі державних цільових програм;

- визначення Мінфіну України органом, уповноваженим здійснювати нагляд за станом реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, спрямовувати та координувати централізований внутрішній аудит, а ГоловкиРКУ на період реформування – органом гармонізації внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту;

- створення умов для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в органах державного й комунального сектору;

- утворення служб внутрішнього аудиту органами державного й комунального сектору, зокрема, міністерствами, іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими розпорядниками бюджетних коштів (за рішенням головного розпорядника), державними цільовими фондами – за рахунок загальної чисельності працівників центральних органів виконавчої влади, державних цільових фондів та їх територіальних органів; державними й комунальними підприємствами, акціонерними й холдинговими компаніями, іншими суб'єктами господарювання, у статутному фонді яких більше 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, – за рахунок загальної чисельності працівників таких органів;

- правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту й відповідальності внутрішніх аудиторів органів державного та комунального секторів;

- визначення з урахуванням європейського досвіду методології здійснення внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту з метою деталізації та уніфікації контрольних процедур, затвердження Кодексу етики внутрішнього аудитора;

- удосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту, розроблення навчальних програм внутрішнього аудиту та програм сертифікації аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду; покращення матеріально-технічного й фінансового забезпечення функціонування системи внутрішнього аудиту;

– створення належної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, налагодження зв'язків із громадськістю та засобами масової інформації.

У самій Концепції та й у Плані заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року, який затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р, викладені основні етапи розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [146].

Процес реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників. При цьому слід ураховувати як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори ризику, що можуть гальмувати зазначений процес. Тому реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю передбачається провести протягом одинадцяти років трьома етапами.

Першочерговим та найголовнішим етапом вважається проведення заходів щодо розроблення нормативно-правового та методологічного забезпечення належного функціонування державного внутрішнього фінансового контролю, а саме:

- проекту Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль»;
- порядку звітування про здійснення внутрішнього контролю;
- стандартів внутрішнього контролю.

Виконання наведених заходів повинно привести до визначення нових концептуальних засад організації державного внутрішнього фінансового контролю.

Третім напрямом розвитку системи державного фінансового контролю є дії, спрямовані на передбачені у Концепції заходи, з боку Державної контрольно-ревізійної служби в Україні як однієї з уповноважених інституцій щодо розроблення нормативно-правового та методологічного забезпечення належного функціонування державного внутрішнього фінансового контролю.

На цей час, відповідно до Концепції та Плану заходів щодо реалізації Концепції, вже розроблені проекти нормативно-правових актів, зокрема проект Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль» та Стандартів

і Інструкції з внутрішнього контролю, а також прийняті та впровадженні у практику нормативно-правові акти щодо внутрішнього аудиту, а саме Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року №1001, Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04 жовтня 2011 року № 1247, та Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 року № 1217) [43, 93, 224, 148, 203, 166].

У змісті розроблених проектів та прийнятих і впроваджених у практику нормативно-правових актів є положення, з яким не можна погодитися. Воно полягає у тому, що базовим принципом обрано поділ та розмежування внутрішнього державного фінансового контролю (відомчого контролю) на внутрішній контроль і внутрішній аудит.

В цьому разі виникає підміна видів та методів здійснення контролю, тобто аудит як метод контролю виділяється в окремий вид внутрішнього фінансового контролю.

Додатково до Плану заходів щодо реалізації вищезазначеної Концепції, наказом Головного Контрольно-ревізійного управління від 14 грудня 2010 року № 467 затверджено Стратегію підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору України та План заходів щодо її реалізації (далі – Стратегія підготовки кадрів) [183].

Згідно із зазначеною Стратегією підготовки кадрів, необхідність підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору України обумовлена тим, що:

– існуюча на сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) не досягає мети функціонування, яка полягає в економному, ефективному,

результативному, законному і прозорому управлінні суспільними ресурсами держави, оснований на відповідальності і підзвітності керівників. Наслідком цього є щорічне зростання обсягів порушень законодавства, прийняття неефективних управлінських рішень, значні збитки держави. Урядові та інші державні контролюючі органи з року в рік в ході контрольних заходів виявляють суттєві порушення фінансово-бюджетної дисципліни практично на кожних 96–97 підконтрольних суб'єктах зі 100 перевірених. При цьому повернути державі втрачені кошти і майно навіть при доведенні злочину у діях певних посадових осіб вдається рідко.

- в Україні має бути побудована нова система ДВФК європейського зразка, яка передбачає запровадження в органах державного і комунального сектору системи внутрішнього контролю в кожному сегменті діяльності, утворення служб внутрішнього аудиту та їх гармонізації;

- організаційно-структурні зміни в органах державного і комунального сектору України, а саме утворення в них служб внутрішнього аудиту, з метою запровадження в органах цього сектору України внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту європейського зразка необхідно розробити та затвердити відповідне нормативно-правове поле, підготувати середовище та кадровий потенціал, що в свою чергу передбачає підготовку фахівців нової для України спеціальності «державний внутрішній аудитор», їх сертифікацію, навчання та перепідготовку керівників і спеціалістів з питань організації внутрішнього контролю в європейському розумінні [183].

За результатами реалізації цієї Стратегії підготовки кадрів очікується:

- посилення відповідальності та запровадження підзвітності керівників за організацію ефективної системи внутрішнього контролю в кожному сегменті діяльності, а відтак, і за прийняті ними управлінські рішення;

- формування єдиних підходів до організації системи внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектору України, наближення нормативно-правової бази у сфері ДВФК до європейських стандартів;

- запровадження служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору України;

- забезпечення потреби органів державного і комунального сектору у спеціалістах із питань внутрішнього аудиту для створення відповідних служб. Підготовка перших 60 державних внутрішніх аудиторів для забезпечення першочергової потреби – керівного складу служб внутрішнього аудиту на рівні центральних органів виконавчої влади впродовж 2011 року. Далі – відповідно до затверджених графіків поетапної підготовки;

- поступове збільшення обсягів щорічної підготовки керівників та спеціалістів з питань внутрішнього контролю і державних внутрішніх аудиторів та зменшення видатків на їх навчання завдяки підготовці вітчизняних тренерів та впровадження інноваційних технологій навчання;

- запровадження системи сертифікації державних внутрішніх аудиторів, періодичного оцінювання (тестування тощо) та підвищення рівня їх кваліфікації [183].

Додатково до наведених вище здійснених органами державної контрольно-ревізійної служби заходів затверджено та прийнято до впровадження Стратегію розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року, згідно з наказом Головкиру від 06.03.2009 р. № 46 (в подальшому – Стратегія розвитку Служби) [234].

Запровадження Стратегії розвитку Служби виникло з нагальної необхідності зміни в ідеології роботи Служби, перегляду правових і організаційних засад її функціонування та підходів до основних напрямів контрольної діяльності.

Євроінтеграційний напрям розвитку України та визначення у Концепції як пріоритетної європейської складової реформування системи державного внутрішнього контролю, що передбачає запровадження в діяльність органів державного сектору систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, вимагають невідкладних дій Служби з розвитку її нового напрямку діяльності – гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також перегляду підходів щодо інших основних напрямів діяльності.

Стратегію розвитку Служби на період до 2015 року розроблено задля визначення конкретних кроків державної контрольно-ревізійної служби з розвитку основних напрямів її діяльності в умовах реформування системи державного

внутрішнього фінансового контролю, а саме: інспектування; централізованого внутрішнього аудиту та гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Реалізація визначених цією Стратегією розвитку Служби завдань повинна забезпечити:

- адаптацію правового поля та практики здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні до норм і правил такого контролю в країнах Європейського Союзу;
- зміцнення фінансової дисципліни, оперативне реагування на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних ресурсів та фінансових шахрайств;
- отримання обґрунтованої інформації про діяльність органів державного сектору щодо ефективності та законності використання ними державних ресурсів;
- розвиток програмно-технічної інфраструктури інформаційної системи органів ДКРС;
- вдосконалення діяльності органів ДКРС, підвищення загальної культури та ефективності управління ресурсами Служби;
- оптимізацію фінансових витрат на забезпечення функціонування ДКРС шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей [234].

Ознайомлення з вищезазначеними теоретичними питаннями державного фінансового контролю та суб'єктів його здійснення, вітчизняних і закордонних наукових джерел, а також з існуючими міжнародними, закордонними й українськими чинними нормативно-правовими актами на рівні стратегій та концепцій дозволило визначити напрями розвитку системи державного фінансового контролю.

Основні напрями розвитку системи державного фінансового контролю полягають у гармонійному розвитку складових елементів та усуненні диспропорцій і деформацій у системі державного фінансового контролю, а саме:

- є подальший розвиток теоретико-методологічних засад цілісності системи державного фінансового контролю шляхом визначення її формотворних елементів і структурних зв'язків та ієрархічних сполучень між ними;
- пов'язано з інституційним розвитком державних фінансів, що полягає у гармонізації чинного нормативно-правового середовища;

- спрямований на розробку стратегії системи державного фінансового контролю шляхом перетворення сучасних наукових здобутків теоретико-методологічного дослідження системи державного фінансового контролю в інституційні засади державних фінансів для гармонізації чинного нормативно-правового середовища.

Надалі в межах проведення власного дослідження пропонується розглянути впровадження та застосування визначених напрямів розвитку системи державного фінансового контролю у концептуальній моделі цілісної системи державного фінансового контролю за допомогою механізмів державного управління, що буде здійснено у підрозділах 3.2 і 3.3.

3.2. Вдосконалення механізмів формування системи державного фінансового контролю

Вдосконалення системи управління державними фінансовими ресурсами шляхом підвищення ефективності системи державного фінансового контролю є нагальною потребою українського суспільства та важливим науково-практичним завданням державного управління.

Державний фінансовий контроль є необхідним важелем загального механізму державного управління, що обумовлює необхідність побудови системи державного фінансового контролю, у якій повною мірою реалізуються контрольна функція державних фінансів та виконання державою своїх владних повноважень.

Враховуючи, що механізми державного управління фактично є інструментами досягнення цілей та те, що механізми державного управління завжди конкретні і здійснюються за використанням наявних ресурсів, тому вони також повинні змінюватися відповідно до визначених цілей.

Таким чином, лише через удосконалення механізмів державного управління удосконалюється об'єкт впливу – система державного фінансового контролю та її цілісність.

Грунтуючись на проведеному у підрозділі 1.3 дослідженні впливу механізмів державного управління на систему державного фінансового контролю, вважаємо, що вдоскона-

лення системи державного фінансового контролю та її цілісності відбувається шляхом застосування фінансового, організаційного та нормативно-правового механізмів державного управління.

Комплексне розкриття вдосконалення системи державного фінансового контролю з метою формування її цілісності, за авторським баченням, досягається гармонійним поєднанням та реалізацією впливовіших механізмів державного управління: фінансового, організаційного та нормативно-правового.

Переважної та головної ролі не може бути у жодного окремо застосованого до системи механізму державного управління.

На першому етапі розглянемо роль фінансового механізму державного управління.

За нашим визначенням, фінансовий механізм державного управління є інструментом реалізації контрольної функції фінансів й державного управління, тому він є базисним механізмом вдосконалення системи державного фінансового контролю, що обумовлено його цільовизначальним характером стосовно системи державного фінансового контролю, фінансової безпеки держави, бюджетної системи, державних фінансів та фінансової системи держави:

- мета фінансового механізму державного управління полягає у формуванні цілісності системи державного фінансового контролю, що призведе до її вдосконалення;

- розбудова та функціонування цілісної системи державного фінансового контролю здатна забезпечити державі необхідний рівень фінансової безпеки шляхом всеохоплюючого контролю за її структурними елементами – бюджетною безпекою та борговою безпекою держави;

- використовується у бюджетній системі під час здійснення бюджетного процесу;

- застосовується під час державного управління, пов'язаного з формуванням та використанням державних фінансів й їх контролем;

- забезпечує ефективність організації фінансів та реалізацію фінансових відносин у державі в межах фінансової системи держави.

Другим етапом є розкриття ролі організаційного механізму державного управління.

Системотворна функція організаційного механізму полягає у формуванні внутрішньої структури системи державного фінансового контролю. Створюється структура системи, встановлюються та впорядковуються структурні зв'язки між її елементами, розбудовується ієрархія. Удосконалення організаційного механізму сприяє підвищенню управлінського потенціалу системи. Що, у свою чергу, шляхом збільшення керованості системи державного фінансового контролю здатне покращити загальний рівень державного управління в Україні.

Теоретико-методологічні положення, на яких ґрунтується організаційний механізм у державному управлінні, на практиці реалізуються за допомогою нормативно-правового механізму. Це стосується і цілісної системи державного фінансового контролю, де зазначене положення знаходить відображення у вигляді, в якому структура та її внутрішні взаємозв'язки сформовані за допомогою організаційного механізму, а зовнішня реалізація та впровадження у практику відбувається за допомоги нормативно-правового механізму.

Вдосконалення та впорядкування організаційним механізмом структури цілісної системи державного фінансового контролю повинні знайти відповідне відбиття у нормативно-правовому механізмі задля впровадження їх у практику державного фінансового контролю.

Обрання напрямку розвитку відбувається за допомогою організаційного механізму державного управління.

У дослідженні організаційного механізму системи державного фінансового контролю необхідно визначити основні елементи його структурної побудови, а після цього розглянути формотворні вектори.

Досліджуючи структурну побудову організаційного механізму системи державного фінансового контролю потрібно виконати низку взаємопов'язаних завдань, а саме:

- класифікувати методи і форми контролю за принципом відповідності методів формам контролю та визначити їх відповідність видам контролю;

- обґрунтувати доцільність дотримання принципу періодичності та обов'язковості у здійсненні контрольних заходів суб'єктами видів державного фінансового контролю;

– довести єдність складових елементів цілісної системи державного фінансового контролю через належність власних та спільних цілей, функцій, форм та методів контролю, що спрямовані на досягнення загальної мети державного фінансового контролю;

– сформулювати за результатами отриманих наукових здобутків авторське бачення цілісності системи державного фінансового контролю за видами, методами та формами контролю.

Тепер необхідно шляхом аналізу структурних компонентів визначити внутрішню побудову цілісної системи державного фінансового контролю.

Досліджуючи організаційний механізм цілісної системи державного фінансового контролю, слід визначити, що його центральною ланкою є організаційна структура. Саме за допомогою організаційної структури система підтримує свою цілісність, здатність протистояти впливу ззовні. Організаційна структура є ядром цілісної системи бо вона є осередком усіх структурних, формотворних зв'язків, що інтегрують єдину систему у цілісне утворення.

Цілісність організаційної структури як центральної ланки організаційного механізму можна визначити за кількома параметрами:

- по перше, здатність організаційної структури досягати визначеної мети;

- по-друге, здатність до оптимізації структурних та формотворних зв'язків, що підвищує ефективність функціонування як організаційної структури зокрема, так і системи у цілому.

Розмежовуючи поняття «структурні зв'язки» та «формотворні зв'язки», надалі у дослідженні під структурними зв'язками ми будемо мати на увазі такі зв'язки між її елементами, що утворюють внутрішнє середовище структури та не виявляються у зовнішньому середовищі.

Навпаки, формотворні зв'язки, беручи свій початок у середині структури системи, утворюють її зовнішню форму – вони є векторами, завдяки яким структура посідає певне місце в організаційному механізмі системи та у державному управлінні загалом.

Саме формотворні зв'язки є напрямками розвитку системи, поступово з її розвитком вони перетворюються на структурні, а їх місце посідають нові формотворні зв'язки.

Поняття організаційної структури нерозривно пов'язано з функціями системи. Організаційний механізм поєднує у собі сутність організаційної структури з функціями, що вона мусить виконувати. Саме у співвідношенні сутності та сутнісного виявляється цілісність системи – головна мета системи та шляхи її досягнення.

Досліджуючи цілісність системи державного фінансового контролю, слід зазначити, що головною її метою, зокрема, є досягнення безпеки фінансів держави, що полягає у здійсненні відповідних контрольних заходів та інституційній побудові системи державного фінансового контролю, яка здатна забезпечити досягнення визначеної мети. Таким чином, внутрішня інтеграція організаційного механізму повинна спрямовуватися, перш за все, на досягнення головної мети системи державного фінансового контролю, її функції – визначатися у відповідності з метою.

Єдність мети та функцій системи державного фінансового контролю дасть змогу формувати ефективну структуру організаційного механізму, що лежить в основі подальшого комплексного дослідження та пошуку шляхів удосконалення структури системи й цілісності системи державного фінансового контролю загалом. Визначаючи головну мету системи державного фінансового контролю саме як безпеку системи державних фінансів, ми надаємо їй суспільної значущості та піднімаємо її з суто прикладного елементу системи державного управління до інституту суспільної соціальної безпеки. Контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів набуває великого значення, якщо серед пріоритетів держави визначено справедливе спрямування державних фінансових ресурсів шляхом перерозподілу державних коштів у бюджетному процесі. Відповідно до чого система державного фінансового контролю не може задишатися осторонь напрямків формування соціального бюджету. Тому бюджет розвитку можливо будувати лише за умов ефективного функціонування системи фінансового контролю, що здатна викривати та унеможливлувати порушення фінансової дисципліни; без

розбудови цілісної системи державного фінансового контролю усі зусилля щодо формування бездефіцитного та адекватного бюджету буде зведено нанівець.

Організаційна структура цілісної системи є сукупністю видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації, тобто функціонально суттєвих якостей, шляхом дослідження яких вона має бути пізнана. Наочне відображення наших розробок подано на рис. 3.1.

З рис. 3.1 ми бачимо, що всі складові цілісної системи державного фінансового контролю спрямовані на досягнення єдиної мети, що полягає у всебічному та всеохоплюючому захисті фінансових і майнових ресурсів держави.

Детальніше охарактеризуємо сукупність кожного з елементів контролю за складовими:

- види контролю: вищий, зовнішній, внутрішній;
- елементи контролю: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю;
- форми контролю: попередній, поточний, наступний;
- методи контролю: ревізія, аудит, інспектування;
- характер організації контролю: плановий, позаплановий, додатковий;
- принципи контролю: обов'язковість, періодичність, пріоритетність.

Необхідність дослідження структурних зв'язків є наслідком нагальної потреби державного управління: структурні зв'язки є формотворним механізмом, тобто саме вони, на нашу думку, надають системі державного фінансового контролю цілісності, об'єднуючи її елементи.

Ступінь цілісності, тобто взаємоінтегрованість її елементів можна підсилити шляхом виключення підстав для методологічної плутанини та подальшим розвитком ієрархії між складовими елементами.

Виходячи з сукупності складових елементів цілісності системи державного фінансового контролю, маємо встановити структурні зв'язки між складовими елементами та їх ієрархічне сполучення.

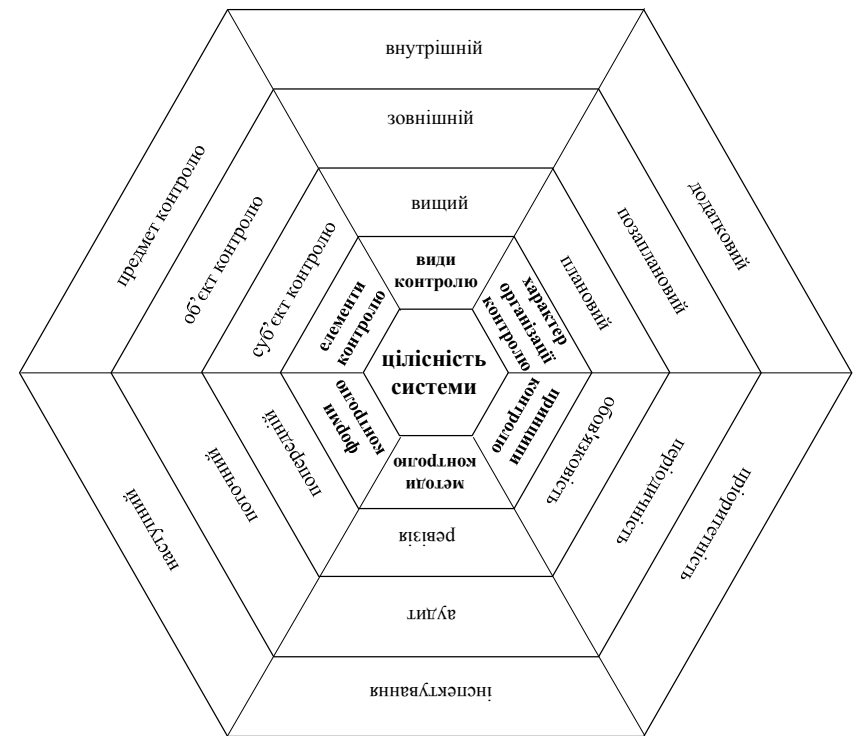


Рис. 3.1. Сукупність складових елементів цілісності системи державного фінансового контролю

Першим зв'язком є необхідність відповідності форм контролю методам контролю, а саме: попередній контроль відповідає аудиту, поточний відповідає інспектуванню, а наступний – ревізії.

Другий зв'язок полягає у принципі пріоритетності, який визначає притаманні кожному виду контролю основні форми та методи, що є сутнісними характеристиками того чи іншого виду контролю.

Третій зв'язок полягає у принципах обов'язковості та періодичності стосовно характеру організації контрольних заходів суб'єктів контролю щодо об'єктів контролю за предметом контролю.

Четвертий зв'язок міститься у необхідності подолання методологічної плутанини категорії видів, форм та методів з точки зору класифікації цілісної системи державного

фінансового контролю. Задля цього, необхідно чітко розуміння того, що є видом контролю. На наш погляд, вид контролю – це угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю.

Пропонуємо класифікувати методи й форми контролю за принципом відповідності методів формам контролю та визначити їх відповідність видам контролю наступним чином:

- аудит як метод контрольної діяльності відповідає попередній формі контролю, а за видом – внутрішньому, підґрунтям такого твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що мають відбутися, у цьому випадку внутрішній контроль виступає у якості превентивного заходу;

- інспектуванню як методу контролю притаманна поточна форма контролю, а за видом контролю – зовнішній, тому що контрольний захід здійснюється щодо дій, які відбуваються у теперішньому часі;

- ревізії як методу контролю цілком відповідає за формою контролю наступна форма, а за видом – вищій контроль, підставою для цього твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що відбулися.

В основу наведеної вище розробленої класифікації покладено часовий фактор.

Доцільність дотримання принципу періодичності, пріоритетності та обов'язковості у плануванні, організації та здійсненні контрольних заходів суб'єктами видів державного фінансового контролю є наслідком зобов'язання щодо досягнення критерію якості цілісності системі, яким є здатність системи здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу державних фінансових ресурсів усіма видами контролю, на підставі методів, форм та характеру організації контролю. Шляхом впровадження зазначеної тези відбувається з'єднання складових елементів цілісної системи державного фінансового контролю через належність власних і спільних цілей та функцій контролю, які спрямовуються на досягнення головної мети державного фінансового контролю.

Також потребує додаткового розгляду питання безпеки та незалежності вищого державного фінансового контролю як інституційного утворення, крізь призму цілісності системи державного фінансового контролю.

Ще одним питанням є обґрунтування положення, що без розбудови дієвого та всебічного внутрішнього державного фінансового контролю не встановити дієвих бар'єрів на шляху правопорушень у фінансово-господарській діяльності об'єктів державного сектору шляхом визначення місця та посилення ролі попередньої форми контролю.

Третім, завершальним етапом є розгляд ролі нормативно-правового механізму державного управління у вдосконаленні системи державного фінансового контролю.

Необхідно вдосконалення діючого нормативно-правового механізму, що пов'язано з інституційним розвитком державних фінансів та полягає у гармонізації чинного нормативно-правового середовища, яке регулює державний фінансовий контроль в Україні, шляхом перетворення сучасних наукових здобутків теоретико-методологічного дослідження системи державного фінансового контролю в інституційні засади державних фінансів для гармонізації чинного нормативно-правового середовища виключно прийняттям системоутворюючого нормативного акту – Кодексу державного фінансового контролю України, що дасть змогу подолати роздроблений і фрагментарний характер організації державного фінансового контролю.

Така ситуація обумовлена тим, що з законодавчою ініціативою виступають різні суб'єкти державного фінансового контролю.

Крім того, нагальна потреба у систематизації та впорядкуванні нормативно-правового механізму державного фінансового контролю продиктована низкою причин.

По-перше, державний фінансовий контроль має велику суспільну значимість саме як найвищій елемент управління системою державних фінансів. Найважливіші питання їх формування та розподілу регулюють відповідні Кодекси – Бюджетний, що вже зазнав другої редакції, Митний та Податковий, який прийнято останнім часом, – тому системоутворюючий законодавчий нормативний акт з питань державного фінансового контролю також повинен мати формат кодексу, що дасть повною мірою реалізувати в державному управлінні контрольну функцію за державними фінансовими ресурсами [25, 115, 133].

По-друге, аналіз нормативно-правового механізму, який було проведено у підрозділі 1.3 монографії, дав змогу встановити, що діяльність інститутів державного фінансового контролю регулюють нормативні документи з різних рівнів – від Законів України до наказів центральних органів виконавчої влади. Тому розробка та прийняття Кодексу Державного фінансового контролю України підведе єдине методологічне підґрунтя під нормативно-правовий механізм цілісної системи державного фінансового контролю та унеможливить порушення принципів, методів і форм контролю.

По-третє, існує потреба у налагодженні чинного нормативно-правового механізму, який регулює діяльність державного фінансового контролю з урахуванням надбань світового досвіду. Як було зазначено у підрозділі 1.2, Україна в особі Рахункової палати України є учасницею багатьох світових організацій, що постійно вдосконалюють методологічне підґрунтя діяльності державного фінансового контролю. Реалізація та впровадження декларацій і резолюцій, прийнятих на міжнародних конгресах стосовно питань функціонування державного фінансового контролю, можлива лише шляхом прийняття відповідного системоутворюючого законодавчого акту, а саме Кодексу Державного фінансового контролю України.

По-четверте, як було вже неодноразово наголошено, неприпустима ситуація склалася з контролем надходжень до Державного бюджету, утворенням дефіциту Державного бюджету, формуванням і використанням державного та гарантованого державою боргу, тому прийняття Кодексу Державного фінансового контролю України наразі унеможливить неефективність та підсилить контрольованість бюджетного процесу.

По-п'яте, значна кількість чинних нормативно-правових актів не пов'язані один з одним, тому не формують цілісну систему державного фінансового контролю. З цієї причини необхідно задіяти формотворну синергійну функцію цілісної системи, що полягає у здатності системи саморозбудовуватися, шляхом розробки та прийняття системоутворюючого законодавчого акту – Кодексу Державного фінансового контролю України.

Обґрунтування доцільності прийняття Кодексу Державного фінансового контролю України обумовлено проміжними результатами нашого дослідження, що полягають у наступному:

- визначення цілісності системи державного фінансового контролю дало змогу всебічно охопити її якісні характеристики, узагальнити та систематизувати усі сторони, зв'язки множини елементів, що знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях та ієрархічних зв'язках, формують здатну до саморозвитку систему вищого рівня, яка функціонує як цілісне інституційне утворення. Без розуміння державного фінансового контролю як системи, що має формувати та підтримувати свою цілісність неможливо охопити потребу у системоутворюючому нормативно-правовому акті формату Кодексу Державного фінансового контролю;

- дослідження та визначення ступеня цілісності системи державного фінансового контролю, введення у науковий обіг критерію якості цілісності системи, що полягає у здатності системи здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу державних фінансових ресурсів усіма видами контролю, на підставі принципів, методів і форм контролю слугує стратегічним орієнтиром досягнення певного ступеня цілісності системи державного фінансового контролю. Прийняття Кодексу Державного фінансового контролю підвищить ступінь цілісності системи державного фінансового контролю шляхом повного охоплення доходної та видаткової частин бюджетних ресурсів усіма видами контролю;

- формулювання загальної мети цілісної системи державного фінансового контролю, що полягає в усебічному та всеохоплюючому захисті фінансових і майнових ресурсів держави. Визначення головної мети цілісної системи державного фінансового контролю надає цілеспрямованості усім контрольним заходам, що має бути закріплено у Кодексі Державного фінансового контролю та підсилить взаємозв'язки між структурними елементами цілісної системи та гармонізує їх взаємодію;

- розмежування методів і форм здійснення контролю шляхом визначення методу контролю як сукупності специфічних прийомів і засобів організації та здійснення

контрольних дій дало змогу визначити простір здійснення контрольних повноважень та пропонувати закріпити його у Кодексі Державного фінансового контролю;

- визначення принципів функціонування й розбудови цілісної системи державного фінансового контролю, тобто принципів всеохоплюваності контролю – обов'язковості, періодичності та пріоритетності, – лягло в основу аналізу функціонування суб'єктів державного фінансового контролю та подальшого обґрунтування доцільності прийняття Кодексу Державного фінансового контролю, який мусить встановити та закріпити за допомогою нормативно-правового механізму у законодавчому полі безумовне додержання зазначених принципів. Принципи обов'язковості, періодичності та пріоритетності, що покладені в основу Кодексу Державного фінансового контролю стануть наріжним каменем цілісності системи державного фінансового контролю.

У розробці Кодексу Державного фінансового контролю необхідно дотримуватися певних положень, що вже існують на теренах нормативно-правового механізму системи державного фінансового контролю, а саме:

- утворення вищого контрольного органу і необхідна ступінь його незалежності мають бути закладені в Конституції, деталі можуть бути встановлені відповідним законом. Державні органи не можуть бути абсолютно незалежними, оскільки вони є частиною держави в цілому, все ж такі вищий контрольний орган повинен мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання покладених на нього завдань. Вищий контрольний орган має перевіряти діяльність Уряду, його адміністративного керівництва і будь-якого іншого підпорядкованого Уряду органу. Це не означає, що Уряд знаходиться у підпорядкуванні вищому контрольному органу, це тільки означає, що Уряд цілком і повністю відповідає за свої дії і помилки і не може звільняти себе від відповідальності;

- здійснення структурування або угруповання суб'єктів державного фінансового контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю на три групи: вищий державний фінансовий контроль, зовнішній державний фінансовий контроль, внутрішній державний фінансовий контроль.

Ґрунтуючись на проведеному дослідженні, вважаємо за доцільне запропонувати наступні наші пропозиції, що мають лягти в основу розробки Кодексу Державного фінансового контролю.

В першу чергу, положення Кодексу Державного фінансового контролю мають закріпити види державного фінансового контролю відповідно до угруповань як вищий, зовнішній та внутрішній державний фінансовий контроль з подальшим запровадженням:

- створення двох органів у складі вищого державного фінансового контролю – один з питань контролю за надходженням коштів до державного бюджету від законодавчої гілки влади, другий з контролю за витрачанням коштів державного бюджету та використанням державної власності від виконавчої гілки влади. Враховуючи прагнення до збалансованості бюджету, контроль за надходженням коштів до державного бюджету є такою ж мірою важливим, як і цільове спрямування видатків державного бюджету, і те, що у бюджетному процесі обумовлено наявність двох частин: доходної та видаткової, а також як і те, що у контролі за бюджетними коштами повинно бути дві складові: контроль за надходженням і контроль за витрачанням коштів.

- закріплення угруповання у складі зовнішнього державного фінансового контролю з трьох суб'єктів контролю з застосуванням визначальної ознаки – компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю, й на визначених функціях, завданнях і повноваженнях органів державного управління – суб'єктів державної влади, згідно з чинними нормативно-правовими актами, що регламентують їхню діяльність.

- закріпити внутрішній державний фінансовий контроль та його структуру суб'єктів контролю з контрольно-ревізійних підрозділів у складі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів виконавчої влади, головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня бюджетних коштів, органів місцевого самоврядування.

По друге, Кодексом Державного фінансового контролю має регулюватися організаційний механізм державного фінансового контролю різних гілок влади, як виконавчої, так і законодавчої, з подальшим запровадженням:

- визначення та закріплення видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації контролю як сукупність складових елементів цілісності системи державного фінансового контролю;

- закріплення обов'язковості ієрархічності взаємовідносин у цілісній системі державного фінансового контролю шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю стосовно виконання контрольних повноважень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю однієї групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої, що дасть змогу якісно підвищити цілісність за рахунок запровадження самоконтролю в межах цілісної системи державного фінансового контролю. Таким чином можна здолати інституційну пастку (усталену, неефективну норму поведінки державних інститутів), що має прояв у неконтрольованому здійсненні власних контрольних повноважень;

- проведення закріплення за суб'єктами окремих видів системи державного фінансового контролю притаманних їм методів та форм здійснення контролю, виходячи з їхніх власних особливостей та завдань, і дасть змогу закріпити цілісність системи державного фінансового контролю систематизованою нормою галузі права, що допоможе уникнути дублювання, різноспрямованості, взаємовиключення між суб'єктами контролю;

- відмови від поділу внутрішнього державного фінансового контролю (відомчого контролю) на внутрішній контроль та внутрішній аудит, зазначене не є доцільним, бо призводить до методологічної плутанини, що полягає у підміні видів і методів здійснення контролю (тобто аудит як метод контролю пропонується виділити в окремий вид контролю), а також формує зайвий структурний надлишок у вигляді створення окремих підрозділів.

По третє, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю необхідно визначити та забезпечити незалежність системи державного фінансового контролю, в першу чергу таких видів контролю, як:

- вищого державного фінансового контролю;

- внутрішнього фінансового контролю, зокрема шляхом посилення його незалежності від виконавчих органів місцевого самоврядування через утворення місцевою радою виключно окремого виконавчого органу місцевої ради з підконтрольністю та підзвітністю лише відповідній раді.

По четверте, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю варто визначати та забезпечувати застосування:

- щодо предмета контролю – повного та вичерпного переліку, що є предметом контролю, а також загально визначеної і законодавчо закріпленої термінології зі зв'язком з чинними нормативно-правовими актами, якими регулюється питання управління та використання державних ресурсів, визначаються терміни й поняття, правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства й надання платних адміністративних послуг;

- щодо об'єкта контролю – принципу причинності, що полягає у визначенні об'єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов'язана з предметом контролю, тобто в обумовленості об'єкта предметом контролю, з метою визначення об'єктів контролю під час планування, організації і здійснення контрольних дій суб'єктами контролю щодо них, що призведе до унеможливлення плутанини під час планування, організації і здійсненні контрольних дій і, як наслідок, до повного охоплення контрольними заходами об'єктів та предмета контролю;

- щодо суб'єкта контролю – визначальної ознаки – компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю.

Відображення впливу нормативно-правового механізму через системоутворюючий законодавчий акт на цілісність системи державного фінансового контролю подано на рис. 3.2.

Графічна ілюстрація впливу Кодексу Державного фінансового контролю наочно відображає чітке розмежування видів державного фінансового контролю та формування їх простору за допомогою прийняття законодавчих актів нижчого рівня щодо кожного з видів державного фінансового контролю,

а також щодо реалізації кожним із зазначених видів державного фінансового контролю своїх повноважень і функцій, що призведе до формування та закріплення особливої мети кожного з зазначених видів державного фінансового контролю, які можуть бути гармонійно по'єднані з головною метою системи державного фінансового контролю.



Рис. 3.2. Схема впливу нормативно-правового механізму через системоутворюючий законодавчий акт на структурні елементи цілісної системи державного фінансового контролю

На підставі проведених вище наукових розвідок щодо прийняття Кодексу державного фінансового контролю України ми дійшли висновку, що без прийняття цього законодавчого акту неможливі розробка й упровадження концептуальної моделі цілісної системи державного фінансового контролю.

Проведене дослідження визначеного комплексу механізмів щодо вдосконалення системи державного фінансового контролю з метою формування її цілісності дає змогу отримати науковий результат у вигляді визначення ступеня, міри та власного впливу кожного з розглянутих механізмів. Це дає змогу провести подальші наукові розвідки у речіщі вдосконалення системи державного фінансового контролю

шляхом реалізації фінансового, організаційного та нормативно-правового механізмів державного управління, які знаходяться у гармонійному поєднанні, взаємодоповнюють один одного й спрямовуються на досягнення її цілісності.

Визначення механізмів формування досконалої системи державного фінансового контролю, якісною характеристикою якої є її цілісність, дає змогу запропонувати авторську концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю.

3.3. Обґрунтування концептуальної моделі цілісної системи державного фінансового контролю

Розробка наших пропозицій у формі концептуальної моделі системи державного фінансового контролю шляхом задіяння механізмів державного управління дає змогу досягти всебічного охоплення предмета контролю й усього переліку об'єктів контролю.

Узагальнення авторських поглядів у формі концептуальної моделі здійснено на ґрунті отриманих раніше наукових здобутків.

По-перше, здійснено визначення цілісної системи державного фінансового контролю як усебічного охоплення всіх якостей, сторін і зв'язків множини елементів більш низького порядку, які знаходяться у внутрішньо обумовлених відношеннях та ієрархічних зв'язках між собою, що створюють відповідну систему більш високого порядку, здатну до саморозвитку, де результатом є цілісне функціонування державного фінансового контролю.

Класифіковано систему принципів державного фінансового контролю та визначено принципи – обов'язковості, періодичності, пріоритетності, визначено предметом контролю системи державного фінансового контролю такі елементи державних фінансових ресурсів:

- доходи бюджету;
- бюджетні кошти;
- видатки бюджету;
- гарантований державою борг;

- державний борг;
- витрати державного та місцевих бюджетів;
- надходження до місцевих бюджетів;
- власні надходження бюджетних установ;
- дефіцит державного бюджету;
- дефіцит місцевих бюджетів;
- дефіцит бюджету Пенсійного фонду;
- дефіцит бюджету інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- об'єкти управління державною власністю;
- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державні закупівлі за державні кошти;
- банкрутство суб'єкта господарювання державної власності або суб'єкта господарювання, де державі належить корпоративна частка будь-якого розміру;
- надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності;
- збір страхових коштів, контроль повноти та своєчасності їх сплати до державних фондів.

Проведена оцінка стану функціонування окремих інститутів державного фінансового контролю, які є складовими системи державного фінансового контролю, доводить відсутність послідовності методів і форм організації, планування та проведення контрольних заходів.

Розкрито вплив механізмів державного управління, які фактично є інструментами досягнення цілей, тому лише через удосконалення механізмів державного управління удосконалюється об'єкт впливу – система державного фінансового контролю та її цілісність.

Також встановлено, що вдосконалення системи державного фінансового контролю та її цілісності відбувається шляхом застосування фінансового, організаційного й нормативно-правового механізмів державного управління.

Обґрунтована потреба змін у структурі видів, форм, методів, принципів та характеру організації контролю задля досягнення основної мети державного фінансового контролю

шляхом угруповання суб'єктів контролю за трьома видами контролю: вищим, зовнішнім та внутрішнім, а також закріпити за кожним з них у якості головуючого певні методи та відповідні форми контролю, а також класифікувати методи і форми контролю за принципом відповідності методів формам контролю та визначити їх відповідність видам контролю, а також доцільність дотримання принципу періодичності, пріоритетності та обов'язковості у плануванні, організації та здійсненні контрольних заходів суб'єктами видів державного фінансового контролю.

Доведена необхідність розробки Кодексу Державного фінансового контролю України, який повинен закріпити сформовану фінансовим, організаційним та нормативно-правовим механізмами державного управління запропоновану концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю у нормах права, що унеможливить її деформування та руйнування.

Продиктована практикою необхідність вимагає продовжити наукові пошуки у напрямі розробки концептуальних засад із формування цілісної системи державного фінансового контролю з метою побудови та обґрунтування власної концепції щодо цілісності системи державного фінансового контролю.

На підставі проведеного дослідження за визначеними кроками, маємо змогу розробити концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, яка будується за такими принципами:

- незалежності видів контролю;
- розмежування здійснення контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету і за надходженнями до державного бюджету;
- структурування та угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю;
- обов'язковості ієрархічного контролю між різними видами державного фінансового контролю.

Розглянемо докладніше реалізацію вищенаведених принципів у концептуальній моделі.

Втілення першого принципу (забезпечення незалежності системи державного фінансового контролю) – стосується в першу чергу таких видів контролю:

- вищого державного фінансового контролю шляхом виведення Державної контрольно-ревізійної служби в Україні зі складу та підпорядкування Міністерства фінансів України, зробивши окремим відомством у системі центральних органів виконавчої влади, безпосередньо підпорядкованим главі виконавчої гілки влади країни;

- внутрішнього фінансового контролю, зокрема, шляхом посилення його незалежності від виконавчих органів місцевого самоврядування через утворення місцевою радою виключно окремого виконавчого органу місцевої ради з підконтрольністю та підзвітністю лише відповідній раді.

Реалізація другого принципу – розмежування здійснення контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету і за надходженнями до державного бюджету – відбувається шляхом запровадження двох вищих органів державного фінансового контролю. Враховуючи прагнення до збалансованості бюджету, що визначено у Конституції України, контроль за надходженням коштів до державного бюджету є такою ж мірою важливим, як і цільове спрямування видатків державного бюджету [94].

Зважаючи на те, що як у бюджетному процесі обумовлено наявність двох частин: доходної та видаткової, так і в контролі за бюджетними коштами повинно бути дві складові: контроль за надходженням і контроль за витрачанням коштів.

Беручи до уваги, що Конституцією України визначено Рахункову палату України суб'єктом державного фінансового контролю за надходженням коштів до державного бюджету [94], а також те, що серед основних завдань і повноважень Кабінету Міністрів України як вищого органу у системі органів виконавчої влади є забезпечення виконання державного бюджету та проведення бюджетної і фінансової політики, здійснення управління об'єктами державної власності [186], пропонується запровадження двох вищих органів державного фінансового контролю: один від законодавчої гілки влади з питань контролю за надходженням коштів до державного бюджету, а другий – від виконавчої гілки влади з контролю за витрачанням коштів державного бюджету та використанням державної власності.

Утворення вищого контрольного органу і необхідна ступінь його незалежності мають бути закладені в Конституції та деталізовані у відповідному законодавчому акті.

Таким чином, необхідно законодавчо розмежувати між двома незалежними один від одного органами вищого державного фінансового контролю – Державною контрольно-ревізійною службою в Україні та Рахунковою палатою України – компетенції контрольних функцій на принципах здійснення контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету і за надходженнями до державного бюджету.

Закріпити за Державною контрольно-ревізійною службою в Україні як органу вищого державного фінансового контролю від виконавчої гілки влади наступну компетенцію з питань контролю за:

- діяльністю суб'єктів внутрішнього державного фінансового контролю стосовно ефективності та результативності виконання ними своїх контрольних повноважень;

- цільовим витрачанням державних бюджетних коштів, спрямованих на утримання міністерств, відомств, установ, усіх об'єктів, зміст яких фінансується за рахунок вказаного джерела;

- законним використанням державного майна, що знаходиться у власності державних підприємств;

- законним управлінням державним майном, яке знаходиться в управлінні міністерств, відомств, установ;

- законністю витрачання коштів державними підприємствами на своє утримання;

- цільовим витрачанням державних бюджетних коштів, спрямованих головним та іншого рівня розпорядниками за бюджетними програмами;

- цільовим витрачанням державних бюджетних коштів кінцевими одержувачами за бюджетними програмами.

Закріпити за Рахунковою палатою України як органом вищого державного фінансового контролю від законодавчої гілки влади наступну компетенцію з питань контролю за:

- діяльністю суб'єктів зовнішнього державного фінансового контролю стосовно ефективності та результативності виконання ними своїх контрольних повноважень;

– повнотою надходжень коштів до державного бюджету від міністерств, служб, відомств і державних підприємств, на яких законодавчо покладено нарахування і стягнення коштів до доходної частини державного бюджету;

– організацією та здійсненням контрольних заходів щодо повноти нарахувань і сплати коштів до державного бюджету від суб'єктів господарської діяльності всіх форм власності, юридичних і фізичних осіб, з боку міністерств, служб, відомств, на яких законодавчо покладено нарахування і стягнення коштів до доходної частини державного бюджету;

– законністю витрачання коштів Верховною Радою України та місцевими радами на своє утримання.

Застосування третього принципу – структурування та угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єктів контролю – передбачає здійснення угруповання суб'єктів державного фінансового контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю за трьома видами контролю:

1) вищий державний фінансовий контроль у складі Державної контрольно-ревізійної служби в Україні, де об'єктами контролю є державні органи, які здійснюють виконання видаткової частини державного бюджету, та Рахункової палати України, де об'єктами контролю є державні органи, які здійснюють надходження до державного бюджету;

2) зовнішній державний фінансовий контроль у складі Державного казначейства України, де об'єктом контролю є дотримання учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства, Державної податкової адміністрації України, де об'єктом контролю є платники податків і обов'язкових зборів та платники страхових внесків, Державної митної служби України, де об'єктом контролю є митні процедури;

3) внутрішній державний фінансовий контроль у складі структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади такого аудиту, де об'єктом контролю є бюджетні установи, тобто мережа відповідних підконтрольних об'єктів.

Використання визначальної ознаки – компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю під час структурування й угруповання суб'єктів контролю ґрунтується, на думку автора, на сутнісному призначенні того чи іншого виду державного фінансового контролю та на визначених функціях, завданнях і повноваженнях органів державного управління – суб'єктів державної влади згідно з чинними нормативно-правовими актами, що регламентують їхню діяльність.

Діючі функції, завдання та повноваження суб'єктів вищого виду державного фінансового контролю визначаються:

- Рахункової палати України – Конституцією України, Бюджетним Кодексом України і Законом України «Про Рахункову палату» визначено, що Рахункова палата України здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням [25, 94, 200];

- Державної контрольно-ревізійної служби в Україні – Бюджетним Кодексом України та Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» визначено статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності [25, 167].

Діючі функції, завдання та повноваження суб'єктів зовнішнього виду державного фінансового контролю визначаються:

- Державного казначейства України – Бюджетним Кодексом України [25] і положенням про Державну казначейську службу України, затвердженим Указом Президента України від 13.04. 2011 р. № 460/2011 [136], згідно з якими Державне казначейство України здійснює контроль: за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів за цими зобов'язаннями; за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства та ведення бухгалтерського обліку і складення звітності про виконання державного та місцевих бюджетів;

- Державної податкової адміністрації України – Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [133] і Законом України «Про державну податкову службу в Україні»

від 04.12.1990 р. № 509-XII [169], де органи державної податкової служби визначено контролюючими органами та органами стягнення щодо податків, які справляються до бюджетів і державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби. Завданнями є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством; за валютними операціями; за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів; за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету; за обліком платників податків, інших платежів; за виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів.

З метою забезпечення виконання передбачених завдань органи державної податкової служби здійснюють документальні невиїзні перевірки на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) незалежно від способу їх подачі, а також планові та позапланові виїзні перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), додержання валютного законодавства юридичними особами, їхніми філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичними особами, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами України покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), крім Національного банку України та його установ;

- Державної митної служби України – Митним Кодексом України від 11.07.2002 р. № 92-IV [113], Указом Президента України від 29.11.1996 р. № 1145/96 «Про Державну митну службу України» [168] та Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [133] - щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони чи вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони.

Держава реалізує митну політику через систему принципів та напрямів діяльності у сфері забезпечення своїх економічних інтересів та безпеки за допомогою митно-тарифних та нетарифних заходів регулювання зовнішньої торгівлі. Порядок переміщення через митний кордон України товарів і транспортних засобів, митне регулювання, пов'язане зі встановленням та справлянням податків і зборів, процедури митного контролю й оформлення, боротьба з контрабандою та порушеннями митних правил, спрямовані на реалізацію митної політики України, становлять митну справу.

Митні процедури – операції, пов'язані зі здійсненням митного контролю за переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України, митного оформлення цих товарів і транспортних засобів, а також зі справлянням передбачених законом податків і зборів.

Митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своєї компетенції з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку, що здійснюються у формі перевірки системи звітності та обліку товарів, які переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які відповідно до законів справляються при переміщенні товарів через митний кордон України.

Діючі функції, завдання та повноваження суб'єктів внутрішнього виду державного фінансового контролю визначаються вимогами Бюджетного кодексу України [25] та

постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади», якою було затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (з 01 січня 2012 року) [43].

Зазначений Порядок визначає механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту (далі – Підрозділ внутрішнього аудиту) та проведення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – бюджетні установи) такого аудиту.

У центральному органі виконавчої влади для проведення внутрішнього аудиту утворюється як самостійний підрозділ внутрішнього аудиту.

Дія цього Порядку поширюється на Раду міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київську та Севастопольську міські держадміністрації.

Об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів і бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Основним завданням підрозділу є надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її вдосконалення;
- удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Завданнями підрозділу внутрішнього аудиту є:

1) проводити оцінку:

- ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;
- ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;
- ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання;
- якості надання адміністративних послуг і виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
- стану збереження активів та інформації;
- стану управління державним майном;
- правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової та бюджетної звітності;
- ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи;

2) проводити за дорученням керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аналіз проектів наказів та інших документів, пов'язаних із використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання;

3) планування, організація та проведення внутрішніх аудитів, документування їх результатів, підготовка аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, а також проведення моніторингу врахування рекомендацій;

4) взаємодія з іншими структурними підрозділами центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, іншими державними органами, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями з питань проведення внутрішнього аудиту;

5) подання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторських звітів і рекомендацій для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

6) звітування про результати діяльності відповідно до вимог цього Порядку та стандартів внутрішнього аудиту.

Керуючись зазначеним вище, визначальною ознакою, обґрунтуємо невключення до складу видів державного фінансового контролю таких суб'єктів державної влади, як Фонд державного майна України [245], Державний комітет фінансового моніторингу України [137], Національний банк України [194], Національне агентство України з управління державними корпоративними правами [193], Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку [150], Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України [138], Пенсійний фонд України [141], Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття [172], Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності [173], Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України [171], на підставі вивчення чинних нормативно-правових актів, що регламентують діяльність згаданих установ.

Висловлена нами теза має декілька аргументів щодо її обґрунтування:

- по-перше, діяльність зазначених органів прямо не пов'язана з бюджетним процесом;

- по-друге, згадані установи є регуляторами відповідних інституційних секторів економіки та здійснюють державне управління відповідно до цього;

- по-третє, усі суб'єкти державної влади торкаються бюджетний процес опосередковано, не регулюючи його безпосередньо;

- по-четверте, жодна згадана установа не є органам стягнення та не має повноважень формувати дохідну частину бюджету, а також контролювати видатки державного бюджету та державний борг.

Розглянемо кожний з суб'єктів докладно:

- задля уникнення зайвого навантаження на суб'єкти господарювання незалежно від форми власності, що є об'єктами державного фінансового контролю, з тих причин, що форми, методи, елементи, принципи контролю та характер організації контролю є притаманними такому елементу зовнішнього державного фінансового контролю, як Державна податкова адміністрація України, тому повноваження контролю за нарахуванням та сплатою в повному обсязі обов'язкових зборів та страхових внесків від Пенсійного фонду України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України мають бути передані до Державної податкової адміністрації України як контролюючого органу і органу стягнення податків та зборів [133, 141, 128, 169–173];

- невключення Фонду державного майна до структурних елементів цілісної системи державного фінансового контролю в Україні відбулося саме тому, що предмет контролю Фонду є тотожним предмету контролю такому елементу вищого державного фінансового контролю України, як Державна контрольно-ревізійна служба в Україні. Згідно з Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» основним завданням Державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань; ефективним використанням коштів і майна; станом і достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки,

а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи); виконанням місцевих бюджетів; розробленням пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [167, 245];

- такі державні установи, як Державний комітет фінансового моніторингу України, Національний банк України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України не включені до структурних елементів цілісної системи державного фінансового контролю в Україні через те, що вони не є учасниками бюджетного процесу, а є регуляторами інституційних секторів економіки [137, 138, 150, 194].

Варто зауважити, що незважаючи на те, що вказані державні органи не віднесені, на думку автора, до вищого та зовнішнього виду державного фінансового контролю, але якщо ці державні органи підпадають під вимоги Бюджетного кодексу України [25] та постанови Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 р. № 2 «Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади» [199] і постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [43] через наявність у їх складі контрольно-ревізійних підрозділів (до 01 січня 2012 року) та підрозділів внутрішнього аудиту (з 01 січня 2012 року), вони таким чином здійснюють внутрішній державний фінансовий контроль та належать до цього виду контролю.

Запровадження четвертого принципу – обов'язковості ієрархічного контролю між різними видами державного фінансового контролю – передбачає ієрархічний контроль між

різними суб'єктами системи державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю одного виду контролю одночасно є й об'єктом контролю для іншого виду контролю.

Наведений принцип застосовано при визначенні повноважень суб'єктів вищого державного фінансового контролю щодо суб'єктів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю, згідно з чим до повноважень Рахункової палати України належить здійснення контролю за діяльністю суб'єктів зовнішнього державного фінансового контролю стосовно виконання ними власних контрольних повноважень.

До повноважень Державної контрольно-ревізійної служби України належить здійснення контролю за діяльністю суб'єктів внутрішнього державного фінансового контролю стосовно виконання ними власних контрольних повноважень.

Використання зазначених принципів дозволило визначити концептуальні підходи до формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, які складаються з ієрархічних рівнів, що відображені на рис. 3.3.

Підводячи підсумок проведеного дослідження у даному підрозділі, маємо змогу зазначити, що нами розроблено, обґрунтовано та запропоновано концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю в Україні.

Важливо наголосити, що впровадження запропонованої концептуальної моделі цілісної системи державного фінансового контролю можливо лише застосовуючи нормативно-правовий механізм державного управління через прийняття Кодексу державного фінансового контролю України, який буде системоутворюючим нормативним актом.

В результаті проведеного дослідження ретельно розглядені стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю, що полягають у гармонійному розвитку складових елементів та усуненні диспропорцій і деформацій у системі державного фінансового контролю з подальшим упровадженням та застосуванням визначених напрямів розвитку у концептуальній моделі цілісної системи державного фінансового контролю за допомогою механізмів державного управління.

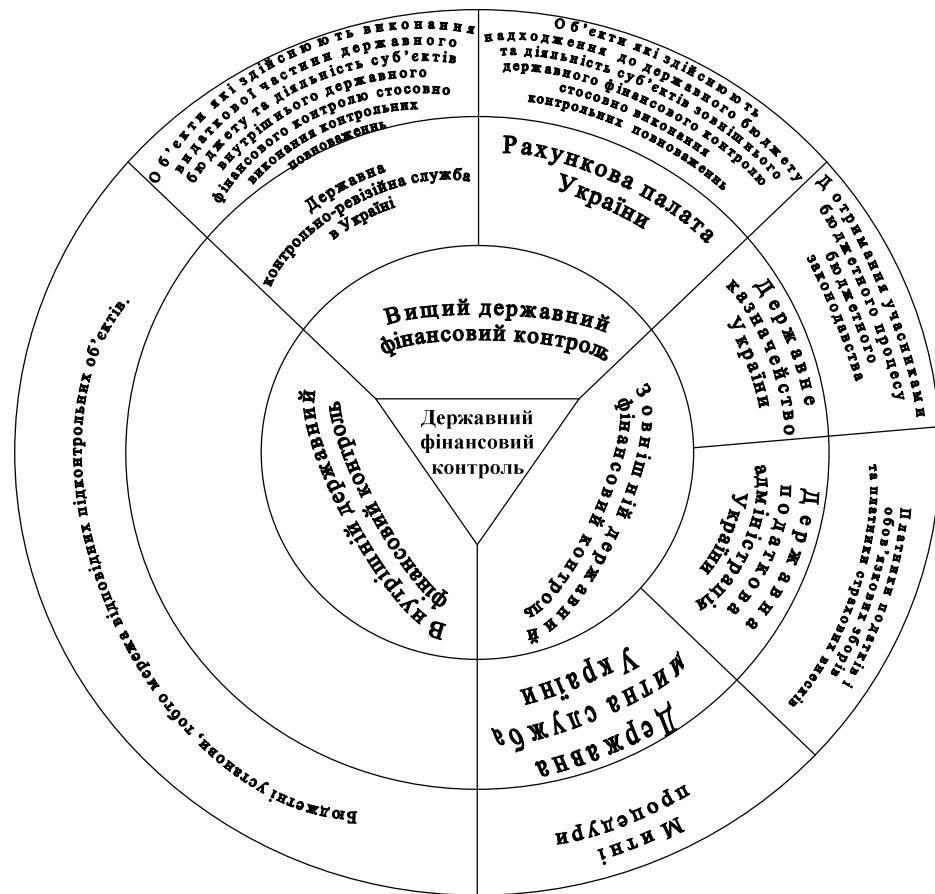


Рис. 3.3. Концептуальна модель цілісної системи державного фінансового контролю

Визначено, що механізми державного управління фактично є інструментами досягнення цілей, а механізми державного управління завжди конкретні і здійснюються за використанням наявних ресурсів, тому вони також повинні змінюватися відповідно до визначених цілей. Тому лише через удосконалення механізмів державного управління удосконалюється об'єкт впливу – система державного фінансового контролю та її цілісність.

Встановлено, що вдосконалення системи державного фінансового контролю та її цілісності відбувається шляхом застосування фінансового, організаційного і нормативно-

правового механізмів державного управління. Переважної та головної ролі не може бути у жодного окремо застосованого до системи механізму державного управління.

Розкрито системотворчу функцію організаційного механізму державного управління стосовно цілісної системи державного фінансового контролю, що полягає у формуванні внутрішньої структури системи державного фінансового контролю, де центральною ланкою є організаційна структура, встановленні та впорядкуванні структурних зв'язків між її елементами, розбудови ієрархії. Тобто відбувається з'єднання складових елементів цілісної системи державного фінансового контролю через належність власних і спільних цілей та функцій контролю, які спрямовуються на досягнення головної мети державного фінансового контролю.

Встановлена необхідність розробки системоутворюючого нормативно-правового акту у форматі Кодексу Державного фінансового контролю України, який повинен закріпити сформовану фінансовим, організаційним та нормативно-правовим механізмами державного управління концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю у нормах права, що унеможливить її деформування та руйнування.

Розроблено концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, яка побудована за принципами незалежності видів контролю, розмежування здійснення контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету і за надходженнями до державного бюджету, структурування та угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю, обов'язковості ієрархічного контролю між різними видами державного фінансового контролю.

Основні положення цього розділу знайшли своє відображення у роботах автора [254–258, 261, 262] за списком літератури.

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення важливого науково-прикладного завдання, що полягає в обґрунтуванні шляхів удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні. Проведене дослідження вказує на необхідність подолати роздроблений і фрагментарний характер організації державного фінансового контролю, який ще існує, з метою всебічного охоплення предмета контролю та всього переліку об'єктів контролю і дозволяє сформулювати такі висновки та пропозиції теоретичного та науково-практичного спрямування:

1. Теоретичні основи функціонування системи державного фінансового контролю відтворюють характер здійснення державою власних функцій та сутність функцій фінансів. З'ясування взаємозв'язку контрольних функцій держави й фінансів, природи формування підґрунтя розбудови системи державного фінансового контролю дозволяє вибудувати логічний ланцюг понять: фінанси – фінансова система – державні фінанси – бюджетна система – фінансова безпека держави – система державного фінансового контролю.

2. Здійснено категоріальне визначення кінцевого поняття у запропонованому логічному ланцюгу взаємозв'язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю»: система державного фінансового контролю – це множина складових контролю (видів, методів, елементів, форм, принципів і характеру організації), які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях та ієрархічних зв'язках між собою і формують відповідну єдність, спрямовану на всебічний та всеохоплюючий захист фінансових і майнових ресурсів держави.

3. Якість функціонування системи державного фінансового контролю забезпечується на засадах методологічних підходів до її побудови, розкриття змісту поняття «цілісна система державного фінансового контролю» як характеристики системи державного фінансового контролю, що полягає в експертизі усієї множини її елементів.

4. Розвиток системи державного фінансового контролю обумовлюється впливом на неї суб'єктів управління за допомогою організаційного, нормативно-правового та фінансового механізмів державного управління. Запропоновано власне

визначення фінансового механізму державного управління як інструмента реалізації функцій фінансів та державного управління і забезпечення фінансової безпеки держави.

5. Під час дослідження складових системи державного фінансового контролю було здійснено авторське визначення на загальному рівні виду контролю як угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю й окремого його різновиду, зокрема вищий фінансовий контроль – це вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю.

6. Оцінка стану системи державного фінансового контролю в Україні та її складових інститутів свідчить про відсутність послідовності у використанні методів і форм контролю під час організації, плануванні й проведенні контрольних заходів, про дублювання функцій Рахункової палати України та Державної контрольно-ревізійної служби України, а також контрольно-ревізійних підрозділів внутрішнього фінансового контролю, що гальмує формування досконалої спільної методологічної бази контролю. Встановлено, що державний внутрішній фінансовий контроль є невід'ємною складовою цілісної системи державного фінансового контролю, але недосконалість його законодавчого регулювання на основі окремого законодавчого акта створює умови щодо обмеження та необов'язкового застосування цього виду контролю.

7. Досліджуючи методологічні підходи до побудови цілісної системи державного фінансового контролю, запропоновано власне визначення методу державного фінансового контролю як цілеспрямованої діяльності задля виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування сукупності взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструментарій контролю, що дає змогу здійснювати контрольні дії та заходи суб'єктам державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю. Способи контролю поділяються на загальнонаукові та специфічні, прийоми контролю та інструментарій контролю – на документальний і фактичний, які в свою чергу поділяються на власні елементи.

8. З метою забезпечення повноти контролю за державними ресурсами, визначили склад предмета контролю суб'єктів державного фінансового контролю з урахуванням низки макроекономічних показників, які відображають стан та обсяги складових державних фінансів, вартісну оцінку результатів роботи відповідних державних фондів.

9. Визначено напрями удосконалення організаційного механізму державного фінансового контролю, що полягає у впорядкуванні структурних зв'язків між його елементами та уточненні цілей і функцій контролю, які спрямовані на досягнення головної мети державного фінансового контролю, а також нормативно-правового механізму державного управління шляхом визначення і обґрунтування пропозицій щодо прийняття Кодексу державного фінансового контролю України, який має стати системоутворюючим нормативним актом стосовно визначення видів, суб'єктів, об'єктів, предмета державного фінансового контролю, що дасть змогу подолати роздробленість і фрагментарність в організації державного фінансового контролю.

10. Аналіз предмета контролю системи державного фінансового контролю свідчить про фактичне зростання обсягів показників доходів та видатків Державного бюджету України, надходжень коштів до Державного бюджету України у якості доходів від володіння й використання державної власності, надходжень до бюджету Пенсійного фонду України, витрат коштів для державних закупівель, але неповне охоплення контрольними заходами вказаного предмета контролю, зокрема, слабе адміністрування доходів Державного бюджету України, змушує збільшувати внутрішні та зовнішні запозичення держави, що має слугувати підґрунтям для розробки концептуальної моделі системи державного фінансового контролю.

11. Під час дослідження сучасного стану такого виду державного фінансового контролю, як внутрішній державний фінансовий контроль, встановлена методологічна плутанина, що полягає у підміні видів та методів здійснення контролю, тобто аудит як метод контролю виділено в окремий вид фінансового контролю, зокрема внутрішнього. Також можна зробити висновок, що підрозділ внутрішнього аудиту, який утворюється на заміну контрольно-ревізійним підрозділам та іншій структурній одиниці бюджетної установи не передбачено

у чинному законодавстві, не організовує та не здійснює внутрішній контроль, а хто і як його здійснює або повинен здійснювати – незрозуміло і невідомо. Тому недосконалості сучасного стану внутрішнього фінансового контролю потребують усунення в подальшому функціонуванні з тією метою, щоб і в подальшому такий вид контролю, як державний внутрішній фінансовий контроль, був ефективним і дієвим засобом протидії порушенням та зловживанням, під час використання фінансових та майнових ресурсів держави.

12. Встановлена необхідність застосування принципу причинності, сутність якого полягає в обумовленості об'єкта предметом контролю як кроку до досягнення мети всеохоплюючого державного фінансового контролю за цільовим та ефективним використанням державних фінансів і майнових ресурсів держави, попередженням безконтрольного зростання фінансової заборгованості держави.

13. Обґрунтовано концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, в основу якої покладено принципи незалежності його видів, розмежування функцій контролю за виконанням видаткової і прибуткової частин державного бюджету, структурування та групування суб'єктів контролю за ознаками компетенції, обов'язковості, підпорядкованості.

14. Розроблені у монографії положення, висновки та рекомендації стосовно формування цілісної системи державного фінансового контролю та вдосконалення фінансового, організаційного й нормативно-правового механізмів державного управління підпорядковуються вирішенню питань удосконалення державного управління у сфері економіки та фінансів, розширення прав законодавчої ініціативи; розробці проектів нормативних актів щодо використання державних фінансових ресурсів, покращення організації наповнення державного бюджету та контролю за його видатковою частиною, забезпечення дотримання учасниками бюджетного процесу чинного законодавства; розробці методологічної бази щодо функціонування контрольно-ревізійних підрозділів внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю.

Підсумки діяльності Рахункової палати України протягом 1997-2009 років

Рік	Загальна кількість здійснених контролюючих аналітичних та експертних заходів	Кількість перевірених об'єктів	Виявлено бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів, порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету:					Кадрове забезпечення, осіб
			з цієї суми:				порушення адміністрування доходів, млн грн	
			на загальну суму, млн грн	незаконне, у тому числі нецільове використання коштів, млн грн	неефективне використання коштів, млн грн			
1997	69							110
1998	234		1381,00					177
1999	470	373	3600,00	1900,00	1200,00			216
2000	701	314	4444,00	1931,00	113,00			203
2001	673	403	3432,40	2141,30	1291,10			264
2002	592		5204,90	3192,00	2012,90			270
2003	646		7198,70	4389,70	2809,00			316
2004	563	622	7540,50	5033,50	2507,00			340
2005	714	770	8916,00	3717,30	5198,70			379
2006	645	759	10738,30	6954,60	3783,70			422
2007	848	900	12245,90	6669,80	5576,10			461
2008	1130	1158	19006,70	4744,00	7848,40		6414,30	501
2009	1119	910	36226,50	10081,60	11454,30		14690,60	479
Всього	8404	6209	119934,9	50754,8	43794,2		21104,9	4138

ДОДАТКИ

Реалізація результатів проведених контролюючо-аналітичних та експертних заходів, протягом 1997-2009 років

Рік	Загальна кількість вжитих заходів	З них направлено до:								Міністерствам, іншим органам виконавчої влади	установам, організаціям, підприємствам
		Верховної Ради України	Президенту України	народним депутатам України	Кабінету Міністрів України	Міністерству фінансів України	органам прокуратури та іншим правоохоронним органам				
1997											
1998	250	114	29		29	16	24	34			
1999	339	144	15		29	10		42		50	
2000	437	109	27	40	68	14	6	107		32	
2001	520	159	35	40	58	21	31	124		52	
2002	420	119	8	29	42	9	32	123		50	
2003	520	155	12	10	69	10	36	164		64	
2004	562	151	18	46	69	12	31	158		77	
2005	416	123	15	48	58	10	45	102		15	
2006	507	118	10	51	84	6	34	131		73	
2007	641	130	19	33	130	11	37	223		58	
2008	865	402	51	16	114	42	30	186		24	
2009	610	165	41	24	106	18	39	187		30	
Всього	6087	1889	280	337	856	179	345	1581		525	

Додаток В

Динаміка питомої ваги виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів у відношенні до видатків Державного бюджету України протягом 1997-2009 рр.

Рік	Видатки Державного бюджету України, грн	Виявлено бюджетних правопорушень та неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів:					
		на загальну суму, млн грн	питома вага видатків, %	незаконне, у тому числі нецільове використання коштів		неефективне використання коштів	
				млн грн	питома вага до видатків, %	млн грн	питома вага видатків, %
1997	27411474,50						
1998	24481773,90	1381,00	5,64				
1999	25135260,80	3600,00	14,32	1900,00	7,56	1200,00	4,77
2000	33946526,90	4444,00	13,09	1931,00	5,69	113,00	0,33
2001	41961066,90	3432,40	8,18	2141,30	5,10	1291,10	3,08
2002	49498467,30	5204,90	10,52	3192,00	6,45	2012,90	4,07
2003	55907506,00	7198,70	12,88	4389,70	7,85	2809,00	5,02
2004	72215687,60	7540,50	10,44	5033,50	6,97	2507,00	3,47
2005	117394610,10	8916,00	7,59	3717,30	3,17	5198,70	4,43
2006	140199363,70	10738,30	7,66	6954,60	4,96	3783,70	2,70
2007	174631522,20	12245,90	7,01	6669,80	3,82	5576,10	3,19
2008	253207875,10	19006,70	7,51	4744,00	1,87	7848,40	3,10
2009	274156440,70	36226,50	13,21	10081,60	3,68	11454,30	4,18

Додаток Г

Зведена звітність про результати діяльності органів
Державної контрольно-ревізійної служби за період з 2007 по 2009 рр.

Таблиця Г.1

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Перевірка загальнодержавних, комунальних та недержавних ресурсів					
		2007 р.			2008 р.		
		Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього (грн)	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього (грн)	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього (грн)
1	2	3	4	5	6	7	8
І. ЗАГАЛЬНІ ВІДОМОСТІ ПРО КОНТРОЛЬНО- РЕВІЗІЙНУ РОБОТУ							
1. Виконано прямих доручень і звернень Президента України, Секретаріату Президента, Кабінету Міністрів, Верховної Ради, народних депутатів України	10	83	х	х	х	х	х
2. Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі:	20	17563	х	16375	х	16376	х

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
2.1. Ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності - у тому числі за зверненнями правоохоронних органів	21	16948	x	15787	x	15172	x
2.2. Ревізій виконання місцевих бюджетів	22	1904	x	1907	x	2148	x
2.3. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	23	132	x	21	x	89	x
2.4. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	24	161	x	109	x	97	x
2.5. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	25	102	x	44	x	61	x
2.6. Перевірок державних закупівель	26	41	x	118	x	142	x
2.7. Перевірок у складі робочих груп (комісійних перевірок)	27	52	x	182	x	754	x
	28	35	x	84	x	32	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
2.8. Перевірок та аудитів контролюно-ревізійної роботи у відомчих контрольних ревізійних підрозділах	29	X	x	30	x	29	x
3. Проведено зустрічних звірок	30	41563	x	30020	x	30245	x
4. Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями, перевірами державних закупівель та комісійними перевірами	40	16624	x	15635	x	15335	x
у тому числі: - бюджетних установ	41	9965	x	10591	x	10009	x
- державних цільових фондів	42	1132	x	630	x	104	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
5. Обсяг охоплених ревізійми, перевірками державних закупівель та комісійними перевірками фінансових і матеріальних ресурсів	50	x	308470 881,7	x	428681 187,3	x	444691014,7
6. Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, (всього), у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях	60	1544 8	x	15118	x	14640	x
- у державних цільових фондах	61	9660	x	10491	x	9790	x
7. Розглянуто звернень громадян, посадових осіб підприємств, установ і організацій	62	862	x	599	x	65	x
8.1. Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів	70	4313	x	4938	x	4985	x
- у тому числі регуляторних	80	15	x	25	x	25	x
8.2. Прийнято законодавчих і нормативно-правових актів	81	9	x	14	x	10	x
- у тому числі регуляторних	82	9	x	11	x	10	x
із загальної кількості затверджено ГоловКРУ	83	6	x	5	x	3	x
	84	1	x	6	x	2	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
9. Оприлюднення результатів роботи (в друкованих виданнях, через телебачення, радіомовлення тощо)	90	14248	x	16647	x	18761	x
ІІ. ВІДОМОСТІ ПРО ВИЯВЛЕНІ ФІНАНСОВІ ПОРУШЕННЯ		x	x	x	x	x	x
Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	100	14352	2205 312,68	14510	3703085,65	13986	3435538,78
1. Недоотримано фінансових ресурсів (всього),	110	9501	324 975,92	10792	1275214,67	11266	1458984,38
у тому числі: - загальним фондом бюджету	111	2014	72395,62	2477	141190,9	2690	301328,54
- спеціальним фондом бюджету	112	2267	79982,37	2958	613690,57	3080	660651,56
із них спецфондом бюджетних установ і організацій	113	1682	57483,61	2329	179276,15	2388	52493,37
- державними цільовими фондами	114	147	3027,86	145	1931,74	86	815,464
2. Проведення витрат із порушенням законодавства (всього), у тому числі:	120	13498	1880 336,76	13935	2427870,98	13473	1976554,39
- у бюджетних установах і організаціях	121	8796	582 021,21	9949	769682,36	9260	942362,55

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
- у державних цільових фондах	122	676	8338	539	30298,71	49	14869,33
2.1. Нецільові витрати державних ресурсів(всього), у тому числі:	123	1793	322106,3	2954	264672,75	2644	313064,53
- у бюджетних установах і організаціях	124	1556	132 322,32	2675	183520,28	2468	283499,34
- у державних цільових фондах	125	70	1708,42	80	1199,17	1	75,49
2.2. Незаконні витрати (всього), у тому числі:	126	13026	1332 482,49	13589	2057293,33	13219	1607126,46
- у бюджетних установах і організаціях	127	8580	434 611,96	9781	570804,42	9127	652241,91
- у державних цільових фондах	128	658	6623,4	515	29097,01	49	14793,84
2.3. Недостачі (всього), у тому числі:	129	3255	225 747,97	3244	105904,9	3124	56363,41
- у бюджетних установах і організаціях	130	1973	15086,94	2241	15357,66	1932	6621,302
- у державних цільових фондах	131	19	6,18	9	2,53	0	0
Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій (всього):	140	x	x	1823	13401 978,69	5120	5099021,62

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
1. Упущені вигоди, у тому числі:	141	x	x	986	5801121,83	2594	2511795,91
- у бюджетних установах і організаціях	142	x	x	529	548882,25	1300	546671,29
- у державних цільових фондах	143	x	x	3	472,28	1	99,08
2. Непродуктивні (зайві) витрати, у тому числі:	144	x	x	921	7600856,86	3431	2587225,71
- у бюджетних установах і організаціях	145	x	x	579	263819,19	2111	818805,76
- у державних цільових фондах	146	x	x	9	22944,75	14	4343,36
Виявлено фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, (всього)	200	11449	16167 638,14	11491	26620 348,44	11190	21669706,95
у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях	201	7418	5482 453,03	8316	7729884,09	7587	4626272,73
- у державних цільових фондах	202	320	44607,98	167	43995,19	7	2388,97
1. Завищення кредиторської заборгованості та зобов'язань перед фізичними особами	210	1685	190 677,26	1695	1297337,89	1176	173955,677

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
2. Взяття до сплати зобов'язань на суми, що перевищують виділені бюджетні асигнування	220	486	77582,2	212	116017,94	215	131902,75
3. Сума завищення потреби в бюджетних коштах, яку не профінансовано	230	844	204 680,13	945	76212,83	1088	450424,47
4. Заниження в обліку вартості активів та їх лишки	240	9555	8651 412,16	9578	9619189,76	9352	5460321,96
5. Незаконні операції з державними коштами, що не призвели до втрат у тому числі оплата за державні кошти вартості товарів, робіт і послуг без проведення процедур закупівлі	250	1554	2048 536,51	1791	4967392,38	1787	4039932,49
ІІІ. ВЖИТІ ЗАХОДИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ							
1. Кількість направлених інформацій про результати ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок для прийняття управлінських рішень	310	20510	x	20298	x	19428	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
2. Кількість користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень	320	890	x	1068	x	912	x
2.1. Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	321	2225	x	3768	x	4575	x
3. Кількість поданих органами ДКРС висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів	330	7381	x	12483	x	12194	x
4. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок (всього)	340	8232	x	6830	x	6186	x
4.1. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій та перевірок, проведених за власною ініціативою	341	5249	x	4173	x	3619	x
4.2. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій та перевірок, проведених за їх зверненнями	342	626	x	1256	x	1966	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
5. Складено протоколів про адміністративне правопорушення (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	350	23809	x	30777	x	34888	x
6.1. Направлено до суду протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про бюджетну систему (ст. 164-12 КУпАП)	361	1184	x	2361	x	2292	x
6.2. Направлено до суду протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (ст. 164-14 КУпАП)	362	1437	x	1591	x	1154	x
7.1. Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів	371	1052	422 329,49	875	456493,4	965	407169,48
7.2. Ініційовано позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом	372	4331	x	3432	x	3668	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
8. Направлено до Державного комітету фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	380	76	x	142	459197,4	138	65923,76
IV. РЕАЛІЗАЦІЯ ВЖИТИХ ЗАХОДІВ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ		x	x	x	x	x	x
1. Прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок	410	19431	x	19055	x	17558	x
1.1. Притягнуто до дисциплінарної відповідальності осіб	411	9796	x	10368	x	10990	x
1.2. Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб	412	3560	x	3985	x	2839	x
1.3. Звільнено із займаних посад	413	136	x	100	x	109	x
2. Прийнято управлінських рішень за результатами державних фінансових аудитів	420	1455	x	1397	x	1349	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
2.1. Кількість врахованих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	421	2106	x	3343	x	4039	x
3.1. Призупинено бюджетних асигнувань	431	672	x	1477	x	1927	x
3.2. Зупинено операцій з бюджетними коштами	432	4244	x	5703	x	6027	x
3.3. Зменшено бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	433	1215	35318,02	3000	76874,05	2885	66272,36
3.4. Прийнято вимог про повернення використаної не за цільовим призначенням суми субвенції	434	42	1768,34	23	216,45	13	183,42
3.5. Прийнято вимог на безспір-не вилучення коштів з бюджету	435	12	762,6	8	844	4	129
3.6. Слягнуто податковим органом у дохід бюджету за матеріалами органів ДКРС	436	231	5537,45	130	1335,66	97	1133,201
4. Кількість кримінальних справ, порушених за матеріалами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок (всього)	440	899	x	843	x	939	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
4.1. За матеріалами ревізій та перевірок, які проведено за власною ініціативою	441	583	x	490	x	567	x
4.2. За матеріалами ревізій та перевірок, які проведено за зверненнями правоохоронних органів	442	150	x	146	x	268	x
5.1. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	451	22889	3507,45	29561	4529,18	34258	5390,48
5.2. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	452	x	3335,99	x	4286,01	x	5291,58
6.1. Притягнуто осіб до адміні-стративної відповідальності (ст. 164-12 КУпАП)	453	x	x	909	490,21	1155	610,46
6.2. Притягнуто осіб до адміні-стративної відповідальності (ст. 164-14 КУпАП)	454	x	x	471	796,04	368	856,24
6.3. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-12, 164-14 КУпАП)	455	x	x	x	879,88	x	1055,47
V. ВІДОМОСТІ ПРО СТАН УСУНЕННЯ ФІНАНСОВИХ ПОРУШЕНЬ		x	x	x	x	x	x

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	500	17207	884 058,72	17358	1276967,48	17107	1446365,88
у т. ч. за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	501	4559	107354,4	4195	323913,03	4509	373524,24
1. Надійшло фінансових ресурсів (всього), у тому числі: - до загального фонду бюджету	510	10218	159 205,21	11500	259905,14	12189	437521,25
- до спеціального фонду бюджету	511	2236	34533,84	2495	62455,76	2718	41119,21
з них до спеціального фонду бюджетних установ і організацій	512	2402	42129,85	3016	75164,87	3170	79085,92
- до державних цільових фондів	513	1751	31228,98	2350	33006,03	2445	25272,51
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	514	155	586,49	151	492,27	80	326,66
2. Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів (всього), у тому числі: - у бюджетних установ і організаціях	515	1614	21521,85	1520	40319,98	1833	66690,38
	520	15522	724 853,51	15982	1017062,33	15692	1008844,62
	521	10451	260 085,94	11510	486784,65	11091	475265,50

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
- у державних цільових фондах	522	646	4025,1	630	6869,93	132	1699,45
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	523	3625	85832,55	3373	283593,05	3577	306833,85
2.1. Нецільових витрат державних ресурсів (всього), у тому числі:	524	1695	138 272,58	2840	154330,94	2627	91117,24
- у бюджетних установах і організаціях	525	1490	48067,72	2583	135073,1	2471	80669,82
- у державних цільових фондах	526	40	190,09	76	891,9	9	170,19
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	527	293	10649,35	331	35213,46	410	19583,25
2.2. Незаконних витрат (всього), у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях	528	14765	550159,2	15370	818748,28	15170	900448,04
- у державних цільових фондах	529	10070	207 913,98	11158	345593,98	10764	390619,28
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	530	626	3827,06	600	5975,5	125	1529,26
2.3. Недостач (всього), у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях	531	3254	66438,33	3049	232363,82	3255	281448,97
	532	3244	36421,74	3166	43983,12	3008	17279,34
	533	2004	4104,24	2249	6117,57	1941	3976,33

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8
цільових фондах - у державних цільових фондах	534	19	7,95	9	2,53	0	0
із загальної суми - за пору- шеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	535	376	8744,87	284	16015,77	268	5801,63
Усунуто порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	600	11567	12364 845,26	11449	13656 659,42	11064	14373722,14
у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях	601	7607	5002 146,28	8412	6948037,64	7601	3478915,821
цільових фондах - у державних цільових фондах	602	299	15918,79	153	3728,39	8	1938,09
із загальної суми - за порушен- нями, що виявлені у попе- редніх звітних роках	603	765	381 410,64	586	299251,33	624	703133,85
1. Попереджено незаконних видатків шляхом зменшення в обліку кредиторської заборгованості та зобов'язань перед фізичними особами	610	1631	126 933,08	1644	199915,02	1117	131524,56
2. Збільшено асигнувань або розірвано договір	620	297	17287,34	158	102276,81	147	76096,65
3. Зменшено бюджетних призначень/асигнувань	630	742	158373,4	795	57992,96	908	87728,37
4. Збільшено в обліку вартість активів та оприбутковано лишків	640	9603	8532 701,52	9559	8329515,92	9330	5602506,44

Додаток Д

Окремі показники роботи органів державної
контрольно-ревізійної служби в Україні за 1997-2008 рр., млн грн

№ з/п	Найменування	Роки											
		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1	Перевірено підприємств, установ і організацій (всього)	80075	60618	52540	52674	47302	36956	34556	28729	28270	31862	16624	15635
	з них бюджетних установ і організацій	(43 %) 35032	(44 %) 26969	(49 %) 25896	(48 %) 25538	(52 %) 24650	(61 %) 22682	(53 %) 18337	(62 %) 17798	(54 %) 15279	(50 %) 15891	(60 %) 9965	(68 %) 10591
2	Виконано доручень Секретаріату Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України	739	596	664	567	593	808	1085	1076	1592	1320	1244	1717
	Виявлено незаконних і нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей	1444,4	1619,8	1686,5	2722,7	1215,3	981,3	640,4	423,2	1356,9	1100,7	1880,3	2427,9
3	в т. ч. бюджетних коштів	221	355,7	500,1	903,6	349,8	472,7	180,7	226,1	440,7	394,3	890,3	980,2
	Відшкодовано	387,6	587,3	831,8	1458,4	647,9	628,6	449,9	235,3	537,3	281,5	724,9	1017,1

№ з/п	Найменування	Роки											
		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	і поновлено незаконних, нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей												
5	Відшкодування в %	26,8	36,2	49,3	53,6	53,3	64,1	70,3	55,6	39,6	25,6	38,5	41,9
6	Недоотримання фінансових ресурсів	943,3	766,5	369,9	585,1	122	98,2	102,2	118,8	453,7	500,2	325	1275,2
7	Надходження фінансових ресурсів	165,6	167,5	109,6	188	57,7	31,2	32,5	36,7	59,9	89,2	159,2	259,9
8	Надходження в %	17,6	21,8	29,6	32,1	47,3	31,8	31,8	30,9	13,2	17,8	49	20,4
9	Передано ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам (кількість)	11295	13571	11666	14119	11607	10750	10466	10246	8950	8329	8232	6830
10	Притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності (кількість осіб)	15698	14251	15606	16989	16432	16318	15086	13685	11408	10711	13356	14353
	в тому числі звільнено	1769	1505	1215	1060	703	292	231	134	105	71	136	100

№ з/п	Найменування	Роки											
		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	з обійраних посад												
11	Притягнуто до адміністративної відповідальності (кількість осіб)	16014	14025	13779	14993	16656	18197	19164	20288	17429	19483	22889	30941
12	Загальна сума накладених адміністративних штрафів	2,3	2	2	2,2	2,4	2,7	2,8	3,1	2,5	2,9	3,5	5,8
13	Фактично внесено адміністративних штрафів	1,8	1,6	1,7	1,8	2,1	2,5	2,6	2,9	2,4	2,8	3,3	5,2
14	% фактично внесених сум адмін-стягнень відносно накладених	79,4	78,6	85,3	84,2	87,5	92,6	92,9	93,5	96	96,6	94,3	89,7
15	Прийнято постанов, рішень, наказів	14255	13437	13027	12990	12527	13015	13523	13709	10669	12668	19431	19055
16	Висвітлено матеріалів ревізій та перевірок у засобах масової інформації за власним поданням або зверненням (кількість)									4401	5468	14248	16647
	- опубліковано статей	1386	1346	1575	1657	1715	2216	2578	2369	*	*	*	*

№ з/п	Найменування	Роки											
		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	- інформовано по телебаченню	*	180	220	212	236	322	422	367	*	*	*	*
	- інформовано по радіомовленню	*	221	284	232	283	432	630	764	*	*	*	*
17	Середньооблікова чисельність ревізорів	7478,7	6274,6	5854,7	5605,1	5472,7	5428	5572,7	5572,7	*	*	*	*

Додаток Е

Зведені звітні дані про результати ревізій та перевірок на підприємствах, в установах, організаціях проведених КРП міністерств, інших ЦОВВ (за відомчою статистичною звітністю ф. № 11-ревізія) за 2007 2008 рр.

Рік	ревізійних підрозділів у центральних органах виконавчої влади, інших підприємств, установ, організацій	Витрати фінансових ресурсів	Виявлено інших порушень фінансової дисципліни	Відшкодовано і поновлено	Усунуто інших порушень фінансової дисципліни	Передано правоохоронним органам		Притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності		Чисельність ревізорів	Кількість підприємств, організацій, установ на одному балансі окремого балансі
						кількість справ	на суму збитків	усього (кількість осіб)	у т. ч. звільнено з обійманих посад		
Нумерація рядків звіту (ф. № 11-ревізія)	20	201	300	500	600	800	801	1010	1011	1021	1040
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2007	61	364452,8	2114054,6	30454,3	1692238,8	837	596166	6567	157	1488	17402
2008	66	3818266,2	2119862,41	42907	1513684,81	660	3716628,6	6449	118	1555	17229

Інформація щодо кількості суб'єктів господарювання державного сектору економіки станом на 01.10.2010 р. у розрізі належності до сфери управління відповідного органу державної влади

Таблиця Ж.1

Код органу управління	Назва	Кількість суб'єктів господарювання (державні підприємства, дочірні підприємства та їх об'єднання), які «визнані» ОДУ	Кількість суб'єктів господарювання (державні підприємства, дочірні підприємства та їх об'єднання), які «не визнані» ОДУ або по яких відомості не подавались	Кількість господарських товариств, які мають державну частку у статутних фондах (за даними Ресстру держави станом на 01.10.2010)		
				усього	у т.ч. більше 50 %	у т.ч. більше 25 %
1	2	3	4	5	6	7
0100505	Вінницька обласна державна адміністрація	7				
0100507	Волинська обласна державна адміністрація					
0100509	Луганська обласна державна адміністрація	2	11			
0100512	Дніпропетровська обласна державна адміністрація	11	43			
0100514	Донецька обласна державна адміністрація	2	26	1	1	1

Продовження таблиці Ж.1

0100518	Житомирська обласна державна адміністрація					
0100521	Закарпатська обласна державна адміністрація	3	6			
0100523	Запорізька обласна державна адміністрація	1				
0100526	Івано-Франківська обласна державна адміністрація	1	3			
0100530	Київська міська державна адміністрація	11	7			
0100532	Київська обласна державна адміністрація	10	15			
0100535	Кіровоградська обласна державна адміністрація		2			
0100546	Львівська обласна державна адміністрація	2	32			
0100548	Миколаївська обласна державна адміністрація		2			
0100551	Одеська обласна державна адміністрація	1	15			
0100553	Полтавська обласна державна адміністрація	1	3			
0100556	Рівненська обласна державна адміністрація	4				
0100559	Сумська обласна державна адміністрація	7	1			
0100561	Тернопільська обласна державна адміністрація	1	2			

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
0100563	Харківська обласна державна адміністрація	3	2			
0100565	Херсонська обласна державна адміністрація		5			
0100568	Хмельницька обласна державна адміністрація	10	1			
0100571	Черкаська обласна державна адміністрація	1	8			
0100574	Чернігівська обласна державна адміністрація	2	2			
0100577	Чернівецька обласна державна адміністрація	1	1			
0100585	Севастопольська міська державна адміністрація					
10070122	Красноперекопська районна державна адміністрація арк		18			
01024	Державний комітет України з енергозбереження (ліквідовано, правонаступник національне агентство України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів)	12				
01064	Міністерство аграрної політики України	492	724			
01074	Міністерство охорони навколишнього природного середовища України	52	35	2	2	2

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
01084	Міністерство освіти і науки України	111	208			
01094	Міністерство палива та енергетики України	110	288	5	4	5
01104	Державний комітет телебачення і радіомовлення України	32	29	1	1	1
01154	Міністерство у справах сім'ї, дітей та молоді	25	1			
01224	Державна судова адміністрація України	5	1			
01944	Державний комітет інформатизації України	2				
02784	Пенсійний фонд України	2				
03005	Міністерство агропромислового комплексу автономної республіки Крим	4				
03144	Українська академія аграрних наук	187	16			
03295	Фонд майна автономної республіки Крим		5	15	4	11
03684	Українська державна корпорація по транспортному будівництву «Укртрансбуд»	7	11			
03704	Українська державна корпорація по виконанню монтажних і спеціальних будівельних робіт «Укрмонтажспецбуд»	15	17	2	2	2

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
04084	Міністерство оборони України	208	17			
04134	Міністерство України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків чорнобильської катастрофи	36	5			
04144	Державний комітет України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду	29				
04604	Державний комітет України з державного матеріального резерву	46	95	1	1	1
04855	Міністерство економіки автономної республіки Крим		1			
05054	Національний банк України					
05304	Вищий господарський суд України					
05384	Державний департамент України з питань виконання покарань	143	1			
06024	Дак «хліб України»	120	1			
06134	Кабінет міністрів України	18	8	6	6	6
06204	Національне агентство України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів	13				
06544	Міністерство промислової політики України	417	520	8	8	8
06545	Міністерство промисловості, транспорту та зв'язку автономної республіки Крим	1	1			

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
06894	Державна митна служба України	1	2			
07054	Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва	12				
07064	Державний комітет лісового господарства України	357	3			
07074	Міністерство праці та соціальної політики України	31	41			
07094	Міністерство культури і туризму України	65	94			
07124	Міністерство закордонних справ України	2	1			
07174	Українська державна будівельна корпорація «Укрбуд»	25	74	2	2	2
07184	Міністерство охорони здоров'я України	56	128	2	2	2
07214	Міністерство транспорту та зв'язку України	295	139	16	16	16
07284	Міністерство фінансів України	11	4	3	3	3
07294	Міністерство юстиції України	5	17			
07304	Державна служба автомобільних доріг України	73	6	1	1	1
07314	Державна податкова адміністрація України	56	4			
07334	Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики	39	15			

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
07434	Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку	7		1	1	1
07474	Державне управління справами	34	4	2	2	2
07524	Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України	2				
07554	Верховний суд України	2				
07614	Національна академія наук України	277	27			
07654	Господарсько-фінансовий департамент секретаріату кабінету міністрів України	1	2			
07664	Апарат верховної ради України	9				
07714	Державне агентство України з інвестицій та інновацій	3	1			
08094	Державний комітет України по водному господарству	23	5			
08164	Українська кооперативно-державна корпорація по агропромислово-му будівництву «украгропромбуд»	14	24			
08174	Державний комітет України у справах національностей та релігій	2				
08184	Міністерство економіки України	18	34			
08194	Державний комітет рибного господарства	35	19			
08354	Міністерство внутрішніх справ України	64	1			

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
08534	Антимонопольний комітет України	1				
08604	Державний комітет України з земельних ресурсів	30	76			
08684	Державний комітет ветеринарної медицини України	20	4			
08784	Фонд державного майна України	32	25	551	176	345
08864	Державна акціонерна компанія «укрресурси»		1			
08874	Державна служба спеціального зв'язку та захисту інформації України	4				
08894	Служба безпеки України	9	1			
08954	Державний комітет статистики України	6				
09014	Державний комітет фінансового моніторингу України	1				
09024	Національна комісія з питань регулювання зв'язку України	1				
09064	Міністерство вугільної промисловості України	248	7	63	58	63
09074	Міністерство з питань житлово-комунального господарства України	23	101	1	1	1
09084	Міністерство регіонального розвитку та будівництва України	40	2	1	1	1
09204	Український інститут національної пам'яті	1				

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
09334	Академія педагогічних наук України	1				
09344	Академія медичних наук України		4			
09544	Державний комітет ядерного регулювання України	3				
70524	Національне космічне агентство України	21	1	9	8	9
73094	Адміністрація державної прикордонної служби України	2	2			
73124	Управління державної охорони України	1				
81894	Академія правових наук України	1				
21656791	Українська державна корпорація «Укрзакордоннафтогазбуд»	3				
06544; 04084	Міністерство промислової політики України; Міністерство оборони України	1				
06544; 08784	Міністерство промислової політики України; Фонд державного майна України	1				
07174; 08784	Українська державна будівельна корпорація «Укрбуд»; Фонд державного майна України	1				
07184; 08784	Міністерство охорони здоров'я України; Фонд державного майна України	1				

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
07214; 08784	Міністерство транспорту та зв'язку України; Фонд державного майна України	3				
За даними ЄДРПОУ (відомості до ФДМУ від органів управління не надавались)						
00000	Не визначено		157			
01004; 01008; 01009	Ради		16			
01005; 01007	Державні адміністрації		60			
01114	Державний комітет молодіжної політики, спорту і туризму України		30			
04664	Федерація професійних спілок України		4			
05124	Відкрите акціонерне товариство «Ощадний банк України»		1			
05505	Національні творчі спілки		6			
06695	Рада міністрів автономної республіки Крим		24			
07324	Державний комітет архівів України		1			
09904	Самоврядні державні заклади		5			
09905	*Нац. Агентство України з питань підготовки та проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 р. з футболу (півквідовано)		1			

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7
99904	Українська республіканська господарська асоціація з будівництва, ремонту та утримання внутрішньогосподарський сільських шляхів «Укграгрошляхбуд»		1			
99944	Державний комітет України з питань державних секретів та технічного захисту інформації		5			
	Всього:	4142	3369	693	300	483

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алфьорова І. Є. Механізми державного управління розвитком соціально-економічної інфраструктури регіону: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 26.00.02 «Механізми державного управління» / І. Є. Алфьорова. — Донецьк, 2008. — 22 с.

2. Аналітична довідка про роботу Фонду державного майна України та хід виконання Державної програми приватизації у першому півріччі 2010 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.spfu.gov.ua/ukr/reports/analit/201006.pdf>. — Загол. з екрану.

3. Аналітичний звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби України за 2006 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/37935>. — Загол. з екрану.

4. Аналітичний звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби України за 2007 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/43189>. — Загол. з екрану.

5. Аналітичний звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби України за 2008 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/52434>. — Загол. з екрану.

6. Артус М. М. Бюджетна система України : навч. посіб. / М. М. Артус, Н. М. Хижа. — К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2005. — 220 с.

7. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления : учебник / Г. В. Атаманчук — М. : Омега-Л, 2010. — 525 с.

8. Бакуменко В. Д. Прийняття рішень в державному управлінні : навч. посіб. : у 2 ч. / В. Д. Бакуменко. — К. : ВПЦ АМУ, 2010. — Ч. 1 : Теоретико-методологічні засади. — 276 с.

9. Бакуменко В. Д. Прийняття рішень в державному управлінні : навч. посіб. : у 2 ч. / В. Д. Бакуменко. — К. : ВПЦ АМУ, 2010. — Ч. 2 : Науково-прикладні аспекти. — 296 с.

10. Бакуменко В. Д. Формування державно-управлінських рішень: Проблеми теорії, методології, практики : моногр. / В. Д. Бакуменко. — К. : Вид-во УАДУ, 2000. — 328 с.

11. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення) : моногр. / О. І. Барановський. — К. : Вид-во Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. — 759 с.

12. Бардаш С. В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / С. В. Бардаш // Фінанси України. — 2010. — № 3. — С. 117—126.

13. Бариніна М. В. Спрощена класифікація аудиту / М. В. Бариніна // Фінансовий контроль. — 2010. — № 7. — С. 39—42.

14. Бариніна М. В. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елементів аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / М. В. Бариніна // Фін. контроль. — 2008. — № 4. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53826>. — Загол. з екрану.

15. Бариніна-Закірова М. В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС [Електронний ресурс] / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. — 2005. — № 6. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35339>. — Загол. з екрану.

16. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти / І. В. Басанцов. — К. : Корпорація, 2006. — 234 с.

17. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве : учебник / Н. Г. Белов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Статистика, 1981. — 311 с.

18. Белік В. Д. Внутрішній контроль: проблеми трактування в науковій літературі [Електронний ресурс] / В. Д. Белік // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — 2009. — № 4 (50). — С. 12—15. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_4/37.pdf. — Загол. з екрану.

19. Бельчик С. В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського Союзу [Електронний ресурс] / С. В. Бельчик, М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. — 2005. — № 5. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35206>. — Загол. з екрану.

20. Бурцев В. В. Система финансового контроля [Электронный ресурс] / В. В. Бурцев // Наследие отечества. — Режим доступа : http://www.nasledie.ru/schetpal/15_14/15_14_19/article.php?art=2. — Загл. с экрана.

21. Бутынец Ф. Ф. Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной школы : моногр. / Ф. Ф. Бутынец. — Житомир : ЖГТУ, 2006. — 396 с.

22. Бутынец Ф. Ф. Теоретические основы ревизий в сельскохозяйственных предприятиях : учеб. пособие / Ф. Ф. Бутынец. — К. : Рад. Закарпаття, 1977. — 100 с.

23. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/12112604-029.htm#par1765>. — Загол. с экрана.

24. Бюджетный Кодекс Украины від 21 черв. 2001 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14&p=1259853344695904>. — Загол. з екрану.

25. Бюджетный Кодекс Украины від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>. — Загол. з екрану.

26. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. — К. : НІОС, 2002. — 608 с.

27. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник / О. Д. Василик. — К. : НІОС, 2000. — 416 с.

28. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І. В. Ващенко. — К., 2005. — 20 с.

29. Вплив фінансово-кредитного механізму на розвиток суб'єктів господарювання / В. В. Глущенко, О. Є. Багатир, О. В. Глущенко, А. С. Глущенко. — Х. : Вид-во ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2007. — 355 с.

30. Высшие органы финансового контроля и контроль за исполнением государственного бюджета : рекомендации V Конгресса EUROSАI, 27–31 мая 2002 г., г. Москва

[Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.eurosai.org/VC/rus/Recomendaciones-rus.pdf>. — Загл. з екрана.

31. Гетманець О. П. Контрольні повноваження Міністерства фінансів України в бюджетному процесі [Електронний ресурс] / О. П. Гетманець // Форум права. — 2009. — № 2. — С. 75—80. — Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09gorfbr.pdf>. — Загол. з екрану.

32. Глушченко А. С. Фінанси : навч. посіб. для вузів / А. С. Глушченко. — Х. : Вид-во ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2010. — 232 с.

33. Голощапов Н. А. Контроль и ревизия / Н. А. Голощапов, А. А. Соколов. — М. : Альфа-Пресс, 2007. — 284 с.

34. Государственный финансовый контроль : учебник для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. — СПб. : Питер, 2004. — 557 с.

35. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.

36. Давидов Г. М. Аудит : навч. посіб. / Г. М. Давидов. — 3-ге вид., стер. — К. : Знання, 2002. — 363 с.

37. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасників Співдружності Незалежних Держав : прийнята 8 черв. 2001 р., м. Київ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997_a40. — Загол. з екрану.

38. Дереконь В. М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. М. Дереконь. — Ірпінь, 2007. — 21 с.

39. Державне управління : словн.-довід. / уклад. : В. Д. Бакуменко, Д. О. Безносенко, І. М. Варзар та ін. ; за ред. В. М. Князева, В. Д. Бакуменка. — К. : Вид-во УАДУ, 2002. — 228 с.

40. Державне управління і менеджмент : навч. посіб. / Г. С. Одінцева, Г. І. Мостовий, О. Ю. Амосов [та ін.]. — Х. : Магістр, 2002. — 492 с.

41. Державний та гарантований державою борг України за станом на 31 груд. 2010 р. : статистичні матеріали [Електронний

ресурс]. — Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/file/link/283759/file/debt_31.12.2010.pdf. — Загол. з екрану.

42. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан [та ін.]. — К. : АВТ, 2004. — 424 с.

43. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-2011-%EF> — Загол. з екрану.

44. Дегтяр А. О. Державно-управлінські рішення: інформаційно-аналітичне та організаційне забезпечення / А. О. Дегтяр. — Х. : Магістр, 2004. — 224 с.

45. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Л. В. Дікань. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : Знання, 2007. — 327 с.

46. Дмитренко Г. В. До проблеми «лібералізації» бюджетного контролю в умовах трансформації українського суспільства і держави [Електронний ресурс] / Г. В. Дмитренко // Державне управління: удосконалення та розвиток. — 2010. — № 3. — С. 8. — Режим доступу : <http://www.dy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=38>. — Загол. з екрану.

47. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. І. Дорош. — К., 2004. — 38 с.

48. Дубенко Н. В. Бухгалтерський облік і контроль грошових коштів та розрахунків на державних підприємствах міністерства аграрної політики України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. В. Дубенко. — К., 2006. — 19 с.

49. Дьяченко Я. Я. Теоретико-методологічні основи забезпечення цільового використання бюджетних коштів / Я. Я. Дьяченко // Фінанси України. — 2010. — № 2. — С. 13—26.

50. Єрмішова С. В. Механізми внутрішнього фінансового контролю в системі державного управління на регіональному та місцевому рівнях [Електронний ресурс] / С. В. Єрмішева // Збірник наукових праць / Донецький державний університет управління. — 2010. — Т. 9, вип. 152 : Проблеми сучасного управління. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpdduu/du/2010_152/15.pdf. — Загол. з екрану.

51. Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України у 2006 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art_id=70277&cat_id=94750. — Загол. з екрану.

52. Звіт про діяльність Рахункової палати України у 1999 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/91221. — Загол. з екрану.

53. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2007 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/46964>. — Загол. з екрану.

54. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/52431>. — Загол. з екрану.

55. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за січень-грудень 2009 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/62546>. — Загол. з екрану.

56. Звіт про роботу Фонду державного майна України та хід виконання Державної програми приватизації у 2006 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.spfu.gov.ua/ukr/reports/spfu/200612.pdf>. — Загол. з екрану.

57. Звіт про роботу Фонду державного майна України та хід виконання Державної програми приватизації у 2007 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.spfu.gov.ua/ukr/reports/spfu/200712.pdf>. — Загол. з екрану.

58. Звіт про роботу Фонду державного майна України та хід виконання Державної програми приватизації у 2008 році

[Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.spfu.gov.ua/ukr/reports/spfu/2008.pdf>. — Загол. з екрану.

59. Звіт про роботу Фонду державного майна України та хід виконання Державної програми приватизації у 2009 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.spfu.gov.ua/ukr/reports/spfu/2009_12.pdf. — Загол. з екрану.

60. Звіт про хід виконання Державної програми приватизації на 2000–2002 роки у 2005 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.spfu.gov.ua/ukr/reports/spfu/200512_1.pdf. — Загол. з екрану.

61. Звіт Рахункової палати України за 2000 рік [Електронний ресурс]. — К., 2001. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/34824. — Загол. з екрану.

62. Звіт Рахункової палати України за 2001 рік [Електронний ресурс]. — К., 2002. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/34919. — Загол. з екрану.

63. Звіт Рахункової палати України за 2002 рік [Електронний ресурс]. — К., 2003. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/34866. — Загол. з екрану.

64. Звіт Рахункової палати України за 2003 рік [Електронний ресурс]. — К., 2004. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/48395. — Загол. з екрану.

65. Звіт Рахункової палати України за 2004 рік [Електронний ресурс]. — К., 2005. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/374984. — Загол. з екрану.

66. Звіт Рахункової палати України за 2005 рік [Електронний ресурс]. — К., 2006. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/824284. — Загол. з екрану.

67. Звіт Рахункової палати України за 2006 рік [Електронний ресурс]. — К., 2007. — Режим доступу :

http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/880817. — Загол. з екрану.

68. Звіт Рахункової палати України за 2007 рік [Електронний ресурс]. — К., 2008. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/1146426. — Загол. з екрану.

69. Звіт Рахункової палати України за 2008 рік [Електронний ресурс]. — К., 2009. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/1497434. — Загол. з екрану.

70. Звіт Рахункової палати України за 2009 рік [Електронний ресурс]. — К., 2010. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit_2009.pdf. — Загол. з екрану.

71. Звіт щодо здійснення замовниками закупівель за державні кошти у першому півріччі 2009 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=138275&cat_id=129962. — Загол. з екрану.

72. Звіт щодо функціонування системи державних закупівель за 2008 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=132528&cat_id=129962. — Загол. з екрану.

73. Звітні дані про результати ревізій та перевірок на підприємствах, в установах, організаціях за 2007 рік, проведених КРП міністерств, інших ЦОВВ (за відомчою статистичною звітністю ф. № 11-ревізія) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/48504>. — Загол. з екрану.

74. Звітні дані про результати ревізій та перевірок на підприємствах, установах, організаціях за 2008 рік, проведених відомчим контролем (за відомчою статистичною звітністю ф. № 11-ревізія) [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/52501>. — Загол. з екрану.

75. Здійснення попереднього та поточного контролю працівниками органів Державного казначейства України від 12 січ. 2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/141785>. — Загол. з екрану.

76. Здійснення попереднього та поточного контролю працівниками органів Державного казначейства України [від січ. 2010 р.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/file/link/124803/file/ISA0110_Y.DOC. — Загол. з екрану.

77. Здійснення попереднього та поточного контролю працівниками органів Державного казначейства України від 10 січ. 2009 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/99845>. — Загол. з екрану.

78. Иванюженко А. Б. Государственный и муниципальный финансовый контроль / А. Б. Иванюженко. — СПб. : Нестор-История, 2010. — 398 с.

79. Инструкция о порядке проведения ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий учреждений и организаций системы Министерства сельского хозяйства СССР : утв. М-вом сел. хоз-ва СССР, согласно с М-вом финансов СССР, 28.07.1967 № 272-2 // Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве : в 2 ч. / М-во сел. хоз-ва СССР ; под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева. — М., 1979. — Ч. 1. — С. 96—118.

80. Иванова І. М. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку : моногр. / І. М. Иванова. — К. : Академвидав, 2010. — 168 с.

81. Іващенко Л. А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / Л. А. Іващенко. — Дніпропетровськ, 2005. — 21 с.

82. Інформаційна довідка щодо державного та гарантованого державою боргу України станом на 31 груд. 2010 р. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=283755&cat_id=240945. — Загол. з екрану.

83. Інформація про виконання основних показників бюджету Пенсійного фонду України за 2008 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art_id=110877&cat_id=94750. — Загол. з екрану.

84. Інформація про доходи і видатки Пенсійного фонду України у 2005 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art_id=42452&cat_id=94750. — Загол. з екрану.

85. Інформація щодо кількості суб'єктів господарювання державного сектору економіки станом на 1 жовт. 2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.spfu.gov.ua/ukr/sub_gosp.php. — Загол. з екрану.

86. Інформація щодо надання органами державної влади відомостей про юридичні особи та державне майно станом на 15 січ. 2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.spfu.gov.ua/ukr/reg_view.php. — Загол. з екрану.

87. Калюга Є. В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Є. В. Калюга. — К., 2002. — 37 с.

88. Калюжний В. В. Механізми організаційні / В. В. Калюжний // Енциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. — К. : НАДУ, 2010. — С. 422.

89. Кириленко В. Складові елементи структури фінансового механізму державного управління [Електронний ресурс] / В. Кириленко // Наука молода : зб. наук. пр. — 2008. — Вип. 9 — С. 23—30. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/NM/2008_9/pdf/kyrylenko.pdf. — Загол. з екрану.

90. Кількість підрозділів ДКРС і чисельність працюючих станом на 1 січ. 2009 р. [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/52457>. — Загол. з екрану.

91. Клімова С. М. Характеристика зарубіжних систем фінансового контролю / С. М. Клімова // Збірник наукових праць Української Академії державного управління при Президентові України : у 6 ч. — Х. : УАДУ, ХФ, 2001. — Ч. 3. — С. 57—59.

92. Кодекс етики [запроваджений Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI)] від 16 груд. 2004 р.] [Електронний ресурс] // Рахункова палата України. —

Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/232293. — Загол. з екрану.

93. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29 верес. 2011 року № 1217 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>. — Загол. з екрану.

94. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>. — Загол. з екрану.

95. Контроль у системі Державного казначейства України [Електронний ресурс] / Державне казначейство України. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/92828>. — Загол. з екрану.

96. Корженко В. В. Категорії «державний механізм управління» та «механізм державного управління»: порівняльний аналіз / В. В. Корженко, Т. М. Лозинська // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. — Х., 2008. — Вип. 2 (21). — С. 16—24.

97. Коротич О. Б. Державне управління регіональним розвитком України : моногр. / О. Б. Коротич. — Х. : Магістр, 2006. — 220 с.

98. Краковские заключения и рекомендации : VII Конгресс EUROSАI, 2–5 июня 2008 г, г. Краков [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://www.eurosai.org/VIIC/RUS/concluyreco_ru.doc. — Загл. с экрана.

99. Кузнецов А. О. Інноваційні технології в державному регулюванні соціально-економічного розвитку регіону : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / А. О. Кузнецов. — Х., 2006. — 20 с.

100. Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. А. Кузьменко. — К., 2002. — 21 с.

101. Латинін М. А. Аграрний сектор економіки України: механізм державного регулювання : моногр. / М. А. Латинін. — Х. : Магістр, 2006. — 376 с.

102. Латинін М. А. Концептуальні підходи до формування нормативно-правового механізму внутрішнього фінансового контролю в АПК України / М. А. Латинін, А. В. Хмельков // Держава та регіони : наук.-виробн. журнал. — 2009. — № 1. — С. 114—120.

103. Латинін М. А. Фінансово-економічне забезпечення функціонування органів місцевого самоврядування в Україні / М. А. Латинін // Публічне управління: теорія та практика : зб. наук. пр. Асоц. д-рів наук з держ. упр. — Х., 2010. — № 1. — С. 29—35.

104. Лімська Декларація керівних принципів контролю : прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=604_001&test=sGbzMcZ6s5yaY. — Загол. з екрану.

105. Лозинська Т. М. Національний продовольчий ринок в умовах глобалізації : моногр. / Т. М. Лозинська. — Х. : Магістр, 2007. — 272 с.

106. Мазур А. В. Розвиток та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. В. Мазур. — Х., 2004. — 20 с.

107. Майданевич П. Н. Пути повышения эффективности внутренних ревизий на газоснабжающих предприятиях / П. Н. Майданевич, В. Д. Белик // Культура народов Причерноморья. — 2005. — № 73. — С. 108—116.

108. Майстро С. В. Національний аграрний ринок в умовах глобалізації: механізм державного регулювання : моногр. / С. В. Майстро. — Х. : Магістр, 2009. — 240 с.

109. Макух О. В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. В. Макух — Х., 2009. — 20 с.

110. Мамишев А. В. Зовнішнє оцінювання системи внутрішнього управління і контролю бюджетної установи /

А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. — 2010. — № 7. — С. 43—45 ; № 8. — С. 43—45.

111. Мамишев А. В. Розвиток та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / А. В. Мамишев. — К., 2005. — 20 с.

112. Мексиканська декларація незалежності : прийнята XIX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у листопаді 2007 року, м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/1013545. — Загол. з екрану.

113. Мельтюхова Н. М. Державне управління як єдність діяльності та відносин : моногр. / Н. М. Мельтюхова. — Х. : Магістр, 2010. — 204 с.

114. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І. С. Микитюк. — К., 2009. — 24 с.

115. Митний Кодекс України від 11 лип. 2002 р. № 92-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=92-15&p=1259853344695904>. — Загол. з екрану.

116. Монаєнко А. О. Бюджетне право України : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. — Запоріжжя : КПУ, 2009. — 412 с.

117. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. — Запоріжжя : КПУ, 2008. — 152 с.

118. На варті державного добра: історико-публіцистичний нарис становлення державної контрольно-ревізійної служби в Україні 1993–2005 рр. / М. Сивульський, І. Стефанюк, О. Байбекова [та ін.]. — К. : Піраміда : АВТ ЛТД, 2005. — 272 с.

119. Наукові дослідження в галузі державного управління : навч. посіб. / О. Ю. Оболенський, М. К. Орлатий, Ю. П. Сурмін [та ін.] — К. : НАДУ, 2008. — 224 с.

120. Нижник Н. Р. Системний підхід в організації державного управління : навч. посібник / Н. Р. Нижник, О. А. Машков. — К. : Вид-во УАДУ, 1998. — 160 с.

121. О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строителей : Постановление Совета Народных Комиссаров СССР от 15 апр. 1936 г. № 708 // Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве : в 2 ч. / М-во сел. хоз-ва СССР ; под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева. — М., 1979. — Ч. 1. — С. 41.

122. О счетной палате Российской Федерации : федер. закон от 11 янв. 1995 г. № 4-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/103532.htm>. — Загл. з екрану.

123. Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора : Постановление Правительства РФ от 15 июня 2004 г. № 278 [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/12135778.htm>. — Загл. з екрану.

124. Одінцова Г. С. Механізми державного управління / Г. С. Одінцова, В. Б. Дзюндзюк, Н. М. Мельтюхова, Н. С. Миронина, О. Б. Коротич // Енциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. — К. : НАДУ, 2010. — С. 421.

125. Одінцова Г. С. Теорія та історія державного управління : навч. посіб. / Г. С. Одінцова, В. Б. Дзюндзюк, Н. М. Мельтюхова [та ін.]. — К. : Професіонал, 2008. — 288 с.

126. Окремі показники роботи органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні за 1997–2008 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/52437>. — Загол. з екрану.

127. Оперативні дані про результати роботи органів ДКРС у 2009 році // Фінансовий контроль. — 2010. — № 1. — С. 4–5.

128. Основы законодательства Украины про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 14 січ. 1998 р. № 16/98-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=16%2F98-%E2%F0>. — Загол. з екрану.

129. Павлюк В. В. Удосконалення організації та методики проведення державного контролю у вугільній промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / В. В. Павлюк. — Донецьк, 2004. — 20 с.

130. Павлюк К. В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України : моногр. / К. В. Павлюк. — К. : НДФІ, 2006. — 584 с.

131. Підсумки роботи Пенсійного фонду України у січні-грудні 2010 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art_id=162515&cat_id=94750. — Загол. з екрану.

132. Плєскач В. Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки [Електронний ресурс] / В. Л. Плєскач, К. С. Жадько // Фінанси України. — 2009. — № 6. — С. 85–92. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_6/pdf/PLESKACH_ZHADKO.pdf. — Загол. з екрану.

133. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. — Загол. з екрану.

134. Положение о Министерстве финансов СССР : утв. Постановлением Совета министров СССР от 16 фев. 1971 г. № 105 // Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве : в 2 ч. / М-во сел. хоз-ва СССР ; под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева. — М., 1979. — Ч. 1. — С. 19–20.

135. Положення про Державне казначейство України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 груд. 2005 р. № 1232 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1232-2005-%EF&p=1260637511913611>. — Загол. з екрану.

136. Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13 квітн. 2011 р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>. — Загол. з екрану.

137. Положення про Державний комітет фінансового моніторингу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 31 січ. 2007 р. № 100 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=100-2007-%EF>. — Загол. з екрану.

138. Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України : Наказ Президента України від 4 квіт. 2003 р. № 292/2003 [Електронний ресурс]. — Режим

доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=292%2F2003&test=sGZLPwPQlsFLg>. — Загол. з екрану.

139. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23 квітн. 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=499%2F2011>. — Загол. з екрану.

140. Положення про Міністерство аграрної політики України : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 листоп. 2006 р. № 1541 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1541-2006-%EF>. — Загол. з екрану.

141. Положення про Пенсійний фонд України : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 жовт. 2007 р. № 1261 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1261-2007-%EF>. — Загол. з екрану.

142. Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби з контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів при здійсненні планових та позапланових контрольних заходів : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 18 листоп. 2003 р. № 274 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1112-03>. — Загол. з екрану.

143. Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 трав. 2002 р. № 685 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=685-2002-%EF>. — Загол. з екрану.

144. Пояснювальна записка до звіту про виконання бюджету Пенсійного фонду України за 2007 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art_id=91595&cat_id=94750. — Загол. з екрану.

145. Про внесення змін до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» : проект Закону України від 30 квіт. 2010 р. № 6364 [Електронний ресурс]. — Режим

доступу : http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=37633. — Загол. з екрану.

146. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовт. 2008 р. № 1347-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1347-2008-%F0>. — Загол. з екрану.

147. Про внесення змін до розпоряджень Кабінету Міністрів України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 трав. 2005 р. № 158, від 22 жовт. 2008 р. № 1347 та від 23 груд. 2009 р. № 1601-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1601-2009-%F0&p=1264267242711519>. — Загол. з екрану.

148. Про внутрішню контрольно-ревізійну роботу в системі центральних органів виконавчої влади : проект Постанови Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/54668>. — Загол. з екрану.

149. Про грошову реформу в Україні : Указ Президента України від 25 серп. 1996 р. № 762/96 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=762%2F96&p=1284904301322873>. — Загол. з екрану.

150. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : Закон України від 30 жовт. 1996 р. № 448/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=448%2F96-%E2%F0&p=1260720526380542>. — Загол. з екрану.

151. Про державний бюджет України на 1997 рік : Закон України від 27 черв. 1997 р. № 404/97-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=404%2F97-%E2%F0>.

152. Про державний бюджет України на 1998 рік : Закон України від 30 груд. 1997 р. № 796/97-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=796%2F97-%E2%F0>. — Загол. з екрану.

153. Про державний бюджет України на 1999 рік : Закон України від 31 груд. 1998 р. № 378-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=378-14>. — Загол. з екрану.

154. Про державний бюджет України на 2000 рік : Закон України від 17 лют. 2000 р. № 1458-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1458-14>.

155. Про державний бюджет України на 2001 рік : Закон України від 7 груд. 2000 р. № 2120-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2120-14>. — Загол. з екрану.

156. Про державний бюджет України на 2002 рік : Закон України від 20 груд. 2001 р. № 2905-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2905-14>. — Загол. з екрану.

157. Про державний бюджет України на 2003 рік : Закон України від 26 груд. 2002 р. № 380-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=380-15>. — Загол. з екрану.

158. Про державний бюджет України на 2004 рік : Закон України від 27 листоп. 2003 р. № 1344-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1344-15>. — Загол. з екрану.

159. Про державний бюджет України на 2005 рік : Закон України від 23 груд. 2004 р. № 2285-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2285-15>. — Загол. з екрану.

160. Про державний бюджет України на 2006 рік : Закон України від 20 груд. 2006 р. № 3235-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3235-15>. — Загол. з екрану.

161. Про державний бюджет України на 2007 рік : Закон України від 19 груд. 2006 р. № 489-V [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=489-16>. — Загол. з екрану.

162. Про державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України від 28 груд. 2007 р. № 107-VI [Електронний ресурс]. —

Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=107-17>. — Загол. з екрану.

163. Про державний бюджет України на 2009 рік : Закон України від 26 груд. 2008 р. № 835-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=835-17>. — Загол. з екрану.

164. Про державний бюджет України на 2010 рік : Закон України від 27 квіт. 2010 р. № 2154-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2154-17>. — Загол. з екрану.

165. Про державний бюджет України на 2011 рік : Закон України від 23 груд. 2010 р. № 2857-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2857-17>. — Загол. з екрану.

166. Про державний внутрішній фінансовий контроль : проект Закону України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285;jsessionId=ED29DD6B3E1F9C5EF12C85EB50A44916>. — Загол. з екрану.

167. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>. — Загол. з екрану.

168. Про Державну митну службу України : Указ Президента України від 29 листоп. 1996 р. № 1145/96 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1145%2F96>. — Загол. з екрану.

169. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 4 груд. 1990 р. № 509-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=509-12&p=1261040087751354>. — Загол. з екрану.

170. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 9 лип. 2003 р. № 1058-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>. — Загол. з екрану.

171. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності : Закон України від 23 верес. 1999 р. № 1105-XIV

[Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1105-14&p=1260813438385097>. — Загол. з екрану.

172. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : Закон України від 2 берез. 2000 р. № 1533-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1533-14&p=1260813438385097>. — Загол. з екрану.

173. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням : Закон України від 18 січ. 2001 р. № 2240-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2240-14&p=1260814729916747>. — Загол. з екрану.

174. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 4 серп. 2008 р. № 300 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1037-08&myid=4/UMfPEGzNhhkZo.Zi6T9aQ2HI4pUs80msh8Ie6>. — Загол. з екрану.

175. Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1234 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1234-2010-%EF>. — Загол. з екрану.

176. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серп. 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1017-2004-%EF>. — Загол. з екрану.

177. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ : Постанова

Кабінету Міністрів України від 31 груд. 2004 р. № 1777 [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1777-2004-%EF&myid=dCCMfOm7xBWMkZoEZi6T9aQ2HI4pUs80msh8Ie6>. — Загол. з екрану.

178. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 трав. 2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=698-2007-%EF>. — Загол. з екрану.

179. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 трав. 2009 р. № 506 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=506-2009-%EF>. — Загол. з екрану.

180. Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель органами державної контрольно-ревізійної служби : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України 26 черв. 2007 р. № 136 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0808-07>. — Загол. з екрану.

181. Про затвердження стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 9 серп. 2002 р. № 168 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/32841;jsessionid=2490725DEEF17A3D9FF42465F7A577BE>. — Загол. з екрану.

182. Про затвердження Стандарту Рахункової палати України «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» : Постанова Колегії Рахункової палати від 27 груд. 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173>. — Загол. з екрану.

183. Про затвердження Стратегії підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 груд. 2010 р. № 467 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/70486>. — Загол. з екрану.

184. Про затвердження форми звітності № 1-КРП (квартальна) «Звіт (Зведений звіт) про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» та Інструкції про її складання та подання : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 8 листоп. 2010 р. № 422 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0043-11&p=1296162941243156>. — Загол. з екрану.

185. Про затвердження форми звіту про контрольно-ревізійну роботу № 11-ревізія та Інструкції щодо її заповнення : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 11 берез. 2003 р. № 55 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0232-03&p=1286039611770811>. — Загол. з екрану.

186. Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 лип. 1998 р. № 1053 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1053-98-%EF&p=1267605638503168>. — Загол. з екрану.

187. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 лип. 2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17&p=1283154197969023>. — Загол. з екрану.

188. Про звіт Рахункової палати за 1997 рік : Постанова Верховної Ради України від 12 лют. 1998 р. № 116/98-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/34683. — Загол. з екрану.

189. Про здійснення державних закупівель : Закон України від 1 черв. 2010 р. № 2289-VI [Електронний ресурс]. — Режим

доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2289-17&p=1295968154585997>. — Загол. з екрану.

190. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 7 листоп. 2010 р. № 2591-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2591-17>. — Загол. з екрану.

191. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 трав. 1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=280%2F97-%E2%F0&p=1268302465796260>. — Загол. з екрану.

192. Про місцеві державні адміністрації : Закон України від 9 квіт. 1999 р. № 586-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=586-14&p=1268217698364305>. — Загол. з екрану.

193. Про Національне агентство України з управління державними корпоративними правами : Указ Президента України від 7 лип. 1998 р. № 752/98 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=752%2F98>. — Загол. з екрану.

194. Про Національний банк України : Закон України від 20 трав. 1999 р. № 679-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=679-14&p=1260644425268862>. — Загол. з екрану.

195. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 8 груд. 2010 р. № 1085/2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1085%2F2010>. — Загол. з екрану.

196. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=964-15>. — Загол. з екрану.

197. Про питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 берез. 2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=361-2006-%EF>. — Загол. з екрану.

198. Про порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF>. — Загол. з екрану.

199. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 січ. 2010 р. № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2-2010-%EF>. — Загол. з екрану.

200. Про Рахункову палату : Закон України від 11 лип. 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0&p=1259853344695904>. — Загол. з екрану.

201. Про систему оподаткування : Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>. — Загол. з екрану.

202. Про стан дотримання органами державної виконавчої влади вимог щодо забезпечення збереження державного і колективного майна : Постанова Кабінету Міністрів України від 7 груд. 1995 р. № 987 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=987-95-%EF&p=1268213334908500>. — Загол. з екрану.

203. Про стандарти внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центральних органів виконавчої влади : проект Наказу Головного контрольно-ревізійного управління України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/54568>. — Загол. з екрану.

204. Про стратегію розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лип. 2003 р. № 1156 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1156-2003-%EF>. — Загол. з екрану.

205. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21 верес. 2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. —

Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=185-16&p=1294243412744288>. — Загол. з екрану.

206. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12 лип. 2001 р. № 2664-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14&p=1260720526380542>. — Загол. з екрану.

207. Радченко О. В. Категорія «Механізм» у системі державного управління / О. В. Радченко // Держава та регіони. — 2009. — № 3. — С. 64—69. — (Серія «Державне управління») [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_du/2009_3/files/DU309_14.pdf. — Загол. з екрану.

208. Рахункова палата України: підсумки діяльності за 1998 рік. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/34704. — Загол. з екрану.

209. Резолюція о роли высших органов финансового контроля государств-участников СНГ в обеспечении полноты и своевременности поступления средств в бюджет : принята 14 сент. 2005 г., г. Кишинэу [Электронный ресурс]. — Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997_a41. — Загл. с экрана.

210. Результати контрольних заходів, проведених впродовж 2008 року відомчим контролем в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/52507>. — Загол. з екрану.

211. Результати контрольних заходів, проведених контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади у 2006 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/37944>. — Загол. з екрану.

212. Результати роботи контрольно-ревізійних підрозділів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади у 2007 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/48508>. — Загол. з екрану.

213. Рибачук В. Л. Механізми вдосконалення фінансового контролю в системі державного управління : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / В. Л. Рибачук. — К., 2009. — 20 с.

214. Розенталь М. М. Метод / М. М. Розенталь // Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972. — С. 241.

215. Розенталь М. М. Система / М. М. Розенталь // Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972. — С. 365-366.

216. Розенталь М. М. Целостность / М. М. Розенталь // Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972. — С. 452.

217. Романенко О. Р. Фінанси : підручник / О. Р. Романенко. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 310 с.

218. Рябухин С. Н. Аудит эффективности : учебник / С. Н. Рябухин ; Акад. труда и соц. отношений. — М. : АТИСО : Экономика, 2009. — 610 с. — (Высшее проф. образование).

219. Савостенко Т. О. Механізми економічні / Т. О. Савостенко, В. И. Попруга // Энциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. — К. : НАДУ, 2010. — С. 421.

220. Семенова О. Ю. Роль бюджетного регулювання при здійсненні бюджетної політики в Україні / О. Ю. Семенова // Держава та регіони : наук.-виробн. журнал. — 2009. — № 1. — С. 163–165. — (Серія «Державне управління»)

221. Справочник контролера-ревизора : сб. норм. док. по контр.-ревиз. работе фин. органов / под ред. С. М. Устинюка. — М. : Финансы и статистика, 1981. — 493 с.

222. Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве : в 2 ч. / М-во сел. хоз-ва СССР ; под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева. — М. : Статистика, 1979. — Ч. 1. — 448 с.

223. Стандарти з аудиту державних фінансів, розробленні та прийняті Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/232351. — Загол. з екрану.

224. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04 жовт. 2011 року № 1247 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. — Загол. з екрану.

225. Стефанюк І. Б. Аудиту бюджетних установ – зелене світло [Електронний ресурс] / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. — 2006. — № 1. — С. 10. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35439>. — Загол. з екрану.

226. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І. Б. Стефанюк. — К., 2002. — 16 с.

227. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи [Електронний ресурс] / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2009. — № 11. — С. 12—19. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_11/PDF/Stefanuk-11.pdf. — Загол. з екрану.

228. Стефанюк І. Б. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. — 2010. — № 3. — С. 24—28.

229. Стефанюк І. Б. Неефективне управління бюджетними коштами: теорія і практика / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. — 2010. — № 8. — С. 10—12.

230. Стефанюк І. Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2009. — № 9. — С. 3—11. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_9/Pdf/Stefanuk.pdf. — Загол. з екрану.

231. Стефанюк І. Б. Оцінка управління бюджетними коштами у світлі вимог нового бюджетного кодексу / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2010. — № 11. — С. 31—35.

232. Стефанюк І. Б. Хто і чому хоче ліквідувати державний аудит? / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. — 2010. — № 1. — С. 6—9.

233. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. — 2011. — № 6. — С. 84—102.

234. Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 6 берез. 2009 р. № 46 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/53242>. — Загол. з екрану.

235. Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лип. 2003 р. № 1156 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1156-2003-%EF>. — Загол. з екрану.

236. Стрельцов В. Ю. Державний фінансовий контроль діяльності органів місцевого самоврядування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / В. Ю. Стрельцов. — Х., 2005. — 21 с.

237. Сурмін Ю. П. Мета системи / Ю. П. Сурмін // Енциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. — К. : НАДУ, 2010. — С. 385.

238. Сурмін Ю. П. Система / Ю. П. Сурмін // Енциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. — К. : НАДУ, 2010. — С. 641.

239. Сушинський О. І. Теоретико-методологічні засади контролю у сфері публічної влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держ. упр. : спец. 25.00.01 «Теорія та історія державного управління» / О. І. Сушинський. — К., 2003. — 36 с.

240. СФК 101. Общие правила проведения контрольного мероприятия : утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 2 апр. 2010 г. № 15К (717) [Электронный ресурс]. — М., 2010. — 46 с. : прил. — Режим доступа : http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/sfk101-tree_files-fl-233.pdf. — Загл. с экрана.

241. СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств : утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 9 июня

2009 г. № 31К (668) [Электронный ресурс]. — М., 2009. — 30 с. — Режим доступа : http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/sfk104-tree_files-fl-225.pdf. — Загл. с экрана.

242. СФК 4702. Порядок организации и проведения совместных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий Счетной палатой Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации : утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 7 июля 2006 г. № 25К (492) [Электронный ресурс]. — М., 2006. — 22 с. — Режим доступа : http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/standart-sfk4702-tree_files-fl-130.pdf. — Загл. с экрана.

243. Телефонний довідник керівників контрольно-ревізійних підрозділів в системі центральних органів виконавчої влади та інших державних органів (установ) центрального рівня станом на 9 верес. 2009 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/52361>. — Загол. з екрану.

244. Тимоха Д. А. Метод / Д. А. Тимоха // Енциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. — К. : НАДУ, 2010. — С. 386.

245. Тимчасове Положення про Фонд державного майна України : Постанова Верховної Ради України від 7 лип. 1992 р. № 2558-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2558-12&test=sGRFg3YfvjXBg>. — Загол. з екрану.

246. Типовая инструкция о порядке проведения комплексных ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности производственных и хозяйственных организаций проводимых контрольно-ревизионным аппаратом министерств и ведомств : прил. №1 к письму Министерства финансов СССР от 14 сент. 1978 г. № 85 // Справочник контролера-ревизора : сб. норм. док. по контрольно-ревизионной работе фин. органов / сост. : П. Е. Тарасович, С. Б. Букин ; под ред. С. М. Устинюка. — М., 1981. — С. 455—474.

247. Туболец І. І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні / І. І. Туболец // Державне управління: удосконалення та розвиток. — 2010. — № 12

[Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=224>. — Загол. з екрану.

248. Федорчак О. В. Класифікація механізмів державного управління [Електронний ресурс] / О. В. Федорчак // Демократичне врядування. — 2008. — № 1. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/e-journals/DeVr/2008-01/O_Fedorchak.pdf. — Загол. з екрану.

249. Финансовый контроль государственных доходов : рекомендации и выводы VI Конгресса EUROSAI, с 30 мая по 2 июня 2005 г., г. Бонн [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.eurosai.org/VIC/rus/Conclusiones-ruso.pdf>. — Загл. с экрана.

250. Финансы СССР : учебник / под ред. Н. Г. Сычева, В. В. Лаврова, Б. Г. Болдырева. — М. : Финансы, 1979. — 277 с.

251. Філозоф О. В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять [Електронний ресурс] / О. В. Філозоф // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — 2009. — № 4 (50). — С. 177—182. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_4/2.pdf. — Загол. з екрану.

252. Финансы : учебник / за ред. С. И. Юрия, В. М. Федосова. — К. : Знання, 2008. — 611 с.

253. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. — 2006. — № 2. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35734>. — Загол. з екрану.

254. Хмельков А. В. Аналіз структурних зв'язків між складовими елементами цілісної системи державного фінансового контролю / А. В. Хмельков // Спецпроект: аналіз наукових досліджень : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., 17–18 черв. 2010 р. : в 3 т. — Дніпропетровськ, 2010. — Т. 3 : Наукові праці у галузях: біології, державного управління, філософії, права, техніки. — С. 47—51.

255. Хмельков А. В. Вектори модернізації системи державного фінансового контролю / А. В. Хмельков // Актуальні

проблеми державного управління : зб. наук. пр. — Х., 2010. — Вип. 2 (38). — С. 165—173.

256. Хмельков А. В. Вплив системоутворюючого законодавчого акту на нормативно-правовий механізм державного фінансового контролю / А. В. Хмельков // Актуальні проблеми державного управління : зб. наук. пр. — Одеса, 2010. — Вип. 4 (44). — С. 158—161.

257. Хмельков А. В. Застосування фінансового механізму державного управління у державних фінансах / А. В. Хмельков // Актуальні проблеми регіонального управління та місцевого самоврядування : матеріали наук.-практ. конф., 08 квіт. 2011 р., м. Київ : у 2-х ч. — К., 2011. — Ч. 2. — С. 257—258.

258. Хмельков А. В. Напрями розвитку системи державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / А. В. Хмельков // Державне управління: удосконалення та розвиток. — 2010. — № 1. — Режим доступу : <http://www.dy.nayka.com.ua/iNdex.php?operation=1&iid=79>. — Загол. з екрану.

259. Хмельков А. В. Нормативно-правовий механізм державного фінансового контролю в Україні / А. В. Хмельков // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. — Х., 2008. — Вип. 3 (22). — С. 366—374.

260. Хмельков А. В. Становлення та розвиток внутрішнього державного фінансового контролю в Україні / А. В. Хмельков // Ефективність державного управління : зб. наук. пр. / Львівський регіон. ін-т держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентіві України. — Львів, 2010. — Вип. 23. — С. 474—481.

261. Хмельков А. В. Сучасні умови здійснення фінансової діяльності суб'єктів господарювання — одержувачів бюджетних коштів / А. В. Хмельков // Дослідження впливу фінансово-кредитної інфраструктури на соціально-економічний розвиток суб'єктів господарювання : матеріали Міжнар. наук.-практ. Ін.терн.-конф., 3 лют. 2011 р., м. Харків. — Х., 2011. — С. 105—107.

262. Хмельков А. В. Теоретико-методологічні засади дослідження цілісності системи державного фінансового контролю / А. В. Хмельков // Збірник наукових праць ДонДУУ : Організованість як ефективність державного управління. — Донецьк, 2010. — Т. XI. — Вип. 168. — Ч. 2. — С. 290—306. — (Серія «Державне управління»).

263. Хмельков А. В. Удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні / А. В. Хмельков // Актуальні проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку економіки України : матеріали наук.-практ. конф., 27-30 листоп. 2007 р., м. Харків / Харк. регіон. ін-т держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. — Х., 2008. — С. 378—380.

264. Хмельков А. В. Фінансовий механізм державного управління: визначення та вплив на систему державного фінансового контролю / А. В. Хмельков // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. — Х., 2011. — Вип. 2 (33). — С. 245—251.

265. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку [Електронний ресурс] / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. — 2009. — № 4. — С. 3—12. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_4/pdf/CHUGUNOV_FEDOSOV.pdf. — Загол. з екрану.

266. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : моногр. / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. — Одеса : Юридична література, 2004. — 131 с.

ДЛЯ НОТАТОК

Наукове видання

Хмельков Андрій Володимирович

**ФОРМУВАННЯ ЦІЛІСНОЇ СИСТЕМИ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
В УКРАЇНІ**

Монографія

Коректор *Л. Є. Стешенко*
Комп'ютерне верстання *А. І. Полякова*

Формат 60х84/16. Ум. друк. арк. 14,12. Тираж 300 пр. Зам. № 226/12

61077, Харків, майд. Свободи, 4
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна
Видавництво ХНУ імені В. Н. Каразіна

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3367 від 13.01.2009

Надруковано ФОП «Петрова І. В.»
61144, Харків-144, вул. Гв. Широнінців, 79^а, к. 137
Тел. 362-01-52

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ВОО № 948011 від 03.01.03